جامعة الجزائر 03

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية

و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات
- دراسة استبيانية -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة و تدقيق

من إعداد الطالبة:

كرمية نسرين

تحت إشراف الأستاذ:

د/ زغدار أحمد

لجنة المناقشة:

د. بن موسى كمال .... رئيسا

د. زغدار أحمد .... مقررا

د. الجوزي جميلة .... عضوة

د. حواس صلاح .... عضوا

د. حملاوي ربيعة .... عضوة

السنة الجامعية: 2009/ 2010.

الاهداء

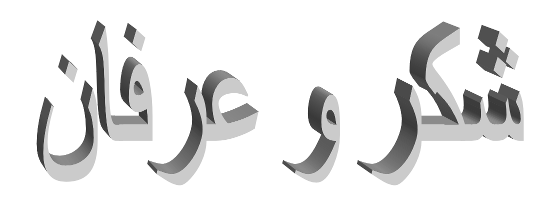
أهدي ثمرة جهدي هذه:

- إلى أحن قلب في الوجود، إلى من دعت الله لي بالتوفيق و ألحت في الدعاء،

إلى قرة عيني: والدتي الغالية،

أطال الله في عمرها و قدرني على رد جزء من جميلها.

- إلى الذي حثني على العلم و العمل و كان لي سندا و دعما والدي الكريم –حفظه الله–
- إلى إخوتي وفقهم الله و أنار دربهم.
- إلى الأهل و الأقارب أينما كانوا.
- إلى كل الأصدقاء و جميع الطلبة في كل مكان.



أشكر الذي خلقنا و شق سمعنا و بصرنا بحوله و قوته، نحمده حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه أن وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع، فما كان لشيء أن يجري في ملكه إلا بمشيئته جل شأنه في علاه.

كما أتقدم بشكري الخالص إلى الأستاذ المشرف ، الدكتور " زغدار أحمد"، الذي لم يبخل عليا بإرشاداته و نصائحه القيمة، و توجيهاته و أرائه السديدة و التي كان لها بالغ الأثر في إنجاز هذا العمل، جزاه الله عني كل خير.

كما لن أنسى أن أتقدم بجزيل الشكر إلى جميع أساتذة تمهيدي ماجستير –قسم محاسبة– بجامعة الإسكندرية، و الذين لم يبخلوا عليا يوما بمعلوماتهم و توجيهاتهم و تشجيعهم الدائم لي.

و أتقدم كذلك بشكري الخالص و امتناني العميق إلى أساتذتي الأفاضل أعضاء اللجنة الموقرة على موافقتهم مناقشة هذا البحث.

وفي الأخير أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إتمام هذه الدراسة.

الفهرس

الفهرس

الفصل الثاني: الإطار العام لأخلاقيات مهنة المراجعة

الفصل الثالث: إسهامات المراجع في تفعيل حوكمة الشركات

فهرس الأشكال و الجداول

أولا: قائمة الأشكال

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	استبيان لمعرفة أثر الالتزام الأخلاقي للمراجع على تفعيل حوكمة الشركات، دراسة تطبيقية على المهنيين و أساتذة الجامعة.
02	Questionnaire pour montrer l’impact de l’obligation morale des auditeurs pour activer la gouvernance des entreprises, Etude pratique sur les professionnels et les professeures de l’enseignement supérieure.
03	نتائج الدراسة الميدانية –مخرجات SPSS–

المقـــدمـــة

لقد أصبحت حوكمة الشركات (Corporate Governance)، من الموضوعات الهامة لدى كافة الشركات و المنظمات الإقليمية و الدولية و ذلك بعد سلسلة الأزمات المختلفة التي حدثت في الكثير من الشركات و خاصة في الدول المتقدمة مثل الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا، و أمريكا اللاتينية سنة 1997، و أزمة شركة انرون (Enron) في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2001، و كذا شركة وورد كوم (World come) سنة 2002، حيث ترجع هذه الانهيارات في معظمها إلى الفساد الإداري و المحاسبي بصفة عامة و الفساد المالي بصفة خاصة.

كما أن حدوث هذه الانهيارات قد أعاد مشكلة الأخلاقيات إلى الساحة المهنية و خصوصا بعد انهيار أكبر شركة مراجعة في العالم " آرثر أندرسون" و ثبوت تورطها بتلاعبات مالية في الشركات التي كانت تقوم بمراجعة حساباتها و تقديم خدمات استشارية لها، حيث أجمعت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أسباب الانهيارات التي حدثت، وجود خلل رئيسي في أخلاقيات ممارسي مهنتي المحاسبة و المراجعة، و بناءا على ذلك قامت الولايات المتحدة بإصدار تشريع جديد اسمه " سور بون أوكسلي" (SOX)، حيث تم إلزام الشركات المدرجة في البورصة به.

و لقد كان من أهم أثار تلك الانهيارات المالية هو انخفاض ثقة الشعوب في العديد من الشركات الرئيسية في مجتمعاتها، و كذا اقتناع مستخدمي القوائم المالية بضعف الدور الذي يؤديه المراجع في تخفيض المخاطر الناتجة عن إصدار قوائم مالية غير دقيقة، و بالتالي ظهرت الحاجة إلى تدعيم ثقة المجتمع في نوعية المراجعة من خلال إثبات المراجع لاستقلاله التام و حياده و ذلك بتطبيق روح القانون و عدم الاكتفاء بنصه و كذا التزامه بالسلوك المهني.

فكان الاهتمام بتطبيق **حوكمة الشركات** هو المخرج السريع و الحل المتكامل و الفعال لكل السلبيات التي حدثت في السنوات الأخيرة، و لقد أحدثت حوكمة الشركات تغيرات جوهرية على بيئة الأعمال بصفة عامة و على بيئة مهنة المراجعة أكثر تحديدا و خاصة بعد صدور قانون "سور بون أوكسلي" ، حيث شرع في إعادة هيكلة حوكمة الشركات، زيادة التركيز على الأخلاقيات التي تحكم المهنة، بالإضافة إلى الاهتمام بزيادة دعم استقلال المراجع.

و في ضوء هذه الظروف و التطورات و حتى يمكن تحقيق أهداف الدراسة قمنا بصياغة التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة على النحو التالي:

" كيف يؤثر الالتزام الأخلاقي للمراجع على تفعيل حوكمة الشركات؟"

و يتفرع هذا التساؤل الرئيسي إلى الأسئلة الفرعية التالي:

1- ما هو مفهوم حوكمة الشركات، و ما هي متطلبات تطبيقها؟

2- ما مدى التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة في الجزائر؟

3- ما هي مختلف إسهامات المراجع في تفعيل حوكمة الشركات؟

4- ما هي محددات الالتزام الأخلاقي للمراجعين و أثرها في تفعيل حوكمة الشركات؟

فرضيات الدراسة

كإجابات قبلية لأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

1- تحتل مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها أهمية كبيرة تتزايد مع مرور الزمن و تتصاعد أهميتها في الدول النامية بعد أن وجدت قبولا واسعا في الدول المتقدمة خاصة بعد ظهور الأزمات المالية.

2- يلتزم المراجع بأخلاقيات المهنة في الجزائر و هناك مجموعة من الوسائل و الضوابط التي تشجعه على الالتزام.

3- يساهم المراجع في تفعيل حوكمة الشركات من خلال تكامل المراجع الداخلي مع الخارجي، دور المراجع الداخلي في تقدير المخاطر و تقييم نظام الرقابة الداخلية و من خلال علاقات المراجع مع مختلف أطراف الحوكمة.

4- وجود علاقة إيجابية بين التزام المراجع و تفعيل حوكمة الشركات، مع الحاجة إلى زيادة الاهتمام بتفعيلهما في الجزائر.

مبررات اختيار الموضوع

- الاهتمام الشخصي بالموضوع بسبب ارتباطه بعدد من المقررات التي تم دراستها.
- ارتباط الموضوع بالتطورات التي شهدها العالم و التي نتج عنها موضوع حوكمة الشركات، و كذلك زيادة الاهتمام بأخلاقيات المهنة بعد سلسلة الانهيارات التي لحقت بالعديد من دول العالم.
- قلة البحوث المتعلقة بهذا الموضوع و الرغبة في إثراء المكتبة الجامعية و تقديم معلومات أكثر عن هذا الموضوع للطلبة المهتمين بهذا المجال.

- الإصلاحات التي تشهدها الجزائر في مختلف الجوانب كتشجيع القطاع الخاص و فتح سوق رأس المال الدولي و إصدار دليل الحكم الراشد للشركات الجزائرية.
- السعي لتطوير مهنة المراجعة من خلال زيادة دعم استقلال المراجع و تشجيعه على الالتزام بأخلاقيات المهنة باعتباره آلية هامة من آليات حوكمة الشركات.

أهمية الموضوع

تنبع أهمية هذا الموضوع في تزامن التطرق إليه مع المجهودات التي تبذل في الجزائر في إطار الحكم الراشد و محاربة الفساد و الرشوة، و كذا الإصلاحات الاقتصادية و المالية أين تم إصدار العديد من القوانين و القرارات التي تدعوا إلى فتح المجال للقطاع الخاص و العمل بحرية و دون قيود و كذا تشجيع الاستثمار الأجنبي و إنشاء سوق للأوراق المالية بالإضافة إلى الشروع في تطبيق معايير التقرير المالي الدولية و معايير المحاسبة الدولية (IFRS\ IAS)، و كذا إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري في 2009 و الذي سوف يضفي مزيدا من الشفافية في القوائم المالية و بالتالي تعزيز ثقة المستثمر في البيانات المالية التي يتم إصدارها و مراجعتها.

أهداف الدراسة

بالإضافة إلى محاولة الإجابة عن التساؤل الرئيسي لهذا البحث و السعي لاختبار الفرضيات المنبثقة عنه، فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- إبراز دور حوكمة الشركات من خلال التطرق لمختلف المبادئ و القواعد الجيدة لتسيير الشركات و زيادة كفاءتها و مصداقيتها و بالتالي ضمان مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة معها من مساهمين،مستثمرين، دائنين، دولة...إلخ.
- تحديد الوسائل التي تشجع المراجعين على الالتزام بأخلاقيات المهنة.
- التعرف على مختلف أدوار المراجعين و إبراز أهميتها حيث يظهر ذلك من خلال قيام المراجع الداخلي بتحديد مدى كفاءة نظم الرقابة الداخلية و إدارة المخاطر أما بالنسبة للمراجع الخارجي فيكون ذلك بإعطاء اعتمادية أكثر للقوائم المالية و علاقتهم التعاونية مع مختلف أطراف الحوكمة.
- التعرف على مختلف آراء المهنيين (المراجعين الداخليين و الخارجيين) و الأكاديميين (أساتذة المحاسبة و المراجعة) فيما يعلق بأثر التزام المراجع بأخلاقيات المهنة على تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر.

المنهج المتبع في الدراسة

بناءا على طبيعة البحث و حتى نتمكن من الإجابة على إشكاليته واختبار صحة فرضياته ستتم معالجة الموضوع باستخدام المنهج الاستنباطي، و ذلك بإتباع الأسلوب الوصفي التحليلي بهدف وصف وتحليل مختلف جوانب الموضوع و الوصول إلى النتائج المرادة من البحث، حيث استعملنا الأسلوب الوصفي في الفصل الأول من خلال التطرق للجانبين الفكري و العملي لحوكمة الشركات وكذا بالنسبة للفصل الثاني و الخاص بوصف الإطار العام لأخلاقيات المهنة و أهم الوسائل التي تشجع المراجع على الالتزام، أما الفصل الثالث و المتعلق بإسهامات المراجع في تفعيل الحوكمة فقد تم استعمال الأسلوب الوصفي التحليلي وذلك لما تضمنه الفصل من مقارنات في بعض العناصر و وصف في أخرى، و فيما يخص الفصل الرابع فتم اعتماد أسلوب التحليل تماشيا مع طبيعة معالجة هذا الفصل.

حدود الدراسة

تهتم هذه الدراسة بتبيان أثر التزام كل من المراجع الداخلي و الخارجي بأخلاقيات المهنة على تفعيل حوكمة الشركات وبالأخص من خلال علاقتهما مع بعضهما، و دور المراجع الداخلي في تطبيق الحوكمة و كذا علاقتها بباقي أطراف حوكمة الشركات. و عليه فإن الاهتمام الأساسي سوف ينصب حول الحوكمة على المستوى الجزئي - حوكمة الشركات الاقتصادية- و نشير إلى أن الدراسة الميدانية اقتصرت على دراسة و تحليل أراء المهنيين (مدراء المراجعة الداخلية، محافظي الحسابات)، و الأكاديميين (أساتذة المحاسبة و المراجعة) دون غيرهم، كما أن الحدود الموضوعية، المكانية، الزمنية و البشرية مبينة بالتفصيل في الفصل الخاص بها.

الدراسات السابقة

من خلال المسح المكتبي الذي قمنا به، و في حدود مقدرتنا و علمنا توصلنا للدراسات التالية و التي لها علاقة بموضوع بحثنا حيث تتمثل في:

1-الدراسات السابقة باللغة العربية

- محمد جميل حبوش، "**مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات**"، **دراسة تحليلية لأراء المراجعين الداخليين، المراجعين ا لخارجيين و مدراء الشركات المساهمة العامة**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة غزة الإسلامية، سنة 2007.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، و قد خلصت الدراسة إلى أن هناك التزام من طرف الشركات العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات إلا أنه لا توجد لجان مراجعة في هذه الشركات ما عدا البنوك الخاضعة لسلطة النقد الفلسطينية، و قدم الباحث مجموعة من التوصيات من أهمها الإسراع في إصدار إرشادات حول ضرورة اعتماد لجان المراجعة في هذه الشركات و الاختيار المناسب للمراجعين الداخليين و الخارجيين.

و رغم ما تضمنته هذه الدراسة من عرض مستفيض لمبادئ و آليات الحوكمة إلا أنها لم تتطرق لمدى مساهمة هذه القواعد في إنجاح سوق المال و تنمية الاقتصاد القومي من خلال توفير الثقة و المصداقية في المعلومات المالية المنشورة مما يساعد في جذب الاستثمارات الوطنية و الأجنبية.

- نبيل حمادي، " **التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات" – دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة**"، مذكرة ماجستير غير منشورة ، جامعة شلف، سنة 2008.

حيث اهتم الباحث من خلال هذه الدراسة بمحاولة إبراز الإطار العام لحوكمة الشركات و كذا دور المراجع الخارجي فيها، و قد خلص إلى أن هناك دور للمراجعة الخارجية و هذا فيما يخص دوره كآلية رقابة ضمن علاقة الوكالة و في التقليل عن فجوة التوقعات و كذا مسؤولية المراجعة الخارجية في تحديد مدى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

غير أننا نرى إغفال الباحث لمختلف آليات الحوكمة و المرتبطة بالمراجع الخارجي و التي تتمثل في استقلال المراجع، التزامه بمعايير المراجعة المحلية و الدولية، التزامه بقواعد السلوك الأخلاقي

- البشير محمد، " **التحكم المؤسسي و مدقق الحسابات**"، ورقة مقدمة في المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية المحاسبين الأردنيين المنعقدة في عمان للفترة 24- 25 سبتمبر 2008.

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار دور حوكمة الشركات في استمرارية الشركة و الحفاظ على حقوق كافة الأطراف المتعاملة مع الشركة من أفراد و مؤسسات على السواء، كما هدفت من ناحية أخرى إلى إظهار علاقة مراجع الحسابات بنظام حوكمة الشركات حيث تتحكم به اعتبارات و محددات كثيرة.

و قد توصل الباحث إلى ضرورة تفعيل القوانين الخاصة بضرورة وجود أنظمة مالية و إدارية و هيكل إداري واضح تجعل الإطار التشريعي لخلق بيئة و رقابة داخلية تعتبر قاعدة هامة لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

– ضرورة التأكيد على قيام مراجعي الحسابات الخارجيين بدورهم حسب معايير المراجعة الدولية و مراعاة القوانين و الأنظمة و التعليمات الخاصة بعملهم سيساهم في تدعيم العمل المؤسسي و بالتالي تعزيز

دور حوكمة الشركات في الحفاظ على حقوق المساهمين و العاملين و الموردين و كافة الأطراف ذات المصلحة المشتركة في استمرارية المنشأة.

– عدالة أتعاب المراجعين و توازنها مع مسؤولياتهم يساعد في التأكد من سلامة حوكمة الشركات ويساهم في تأهيل المراجع و متابعته للتطورات المهنية على صعيد حوكمة الشركات.

2–الدراسات الأجنبية

- Marcela Espinosa Pike, **"Ethical Dilemmas in Accounting, Methodology for Resolution"**, (Dilemas Ethicos En Contabilided: Methodologia de redoluction), ph. d., University Del pais Vasco\ Euskal Hessiko Unibertsitatea, 1998.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل القضايا الأخلاقية في هيئات التشريع المحاسبية و القضايا الأخلاقية لمعدي المعلومات المحاسبية التي تتولد نتيجة تضارب المصالح بين المستخدمين، المجتمع و المهنيين و القضايا الأخلاقية لمراجعي الحسابات الذين يعملون في شركات محاسبية أو في مكاتب خاصة بهم، و قد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تنبع المشكلة بسبب العوامل الناتجة عن الغموض في الأسلوب المتبع و غياب كل من التسلسل الوظيفي المهنيين و مقاييس التأديب.
- تساهم العوامل السابقة في عرقلة المحاسبين المهنيين بدلا أن تكون عونا لهم.

نلاحظ أن هذه الدراسة اهتمت بالبحث عن أسباب حدوث المشاكل و القضايا الأخلاقية لكنها لم تول اهتمام بالبحث عن الوسائل التي تمنع أو تحد من حدوث هذه المشاكل كما أنها لم تتطرق لاقتراح حلول مناسبة لحل هذه المشاكل.

- Jan Cottrysse, "**Reflection on Corporate Governance and The Role of Internal Auditing"**, Roularta Media Group, 2005.

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار الإطار العام لحوكمة الشركات و تبيين الدور الحديث للمراجعة الداخلية في ظل البيئة الحالية، و خلصت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات أصبحت مطلب ضروري للشركات الحديثة، زادت أهميته مع الانهيارات المالية التي مست كبريات الشركات العالمية، كما بينت أن دور المراجعة الداخلية تغير في ظل المستجدات الراهنة و أصبح آلية مهمة لتطبيق حوكمة الشركات.

اقتصرت هذه الدراسة على آلية فقط من آليات حوكمة الشركات و هي المراجعة الداخلية كما أنها لم تحاول ربطها بباقي أطراف الحوكمة كالمراجعة الداخلية و لجنة المراجعة و مجلس الإدارة، كما أنها لم تتطرق للميثاق الأخلاقي للمراجعة الداخلية و الذي احدث قفزة على مستوى المهنة.

و من خلال تمعننا في دراسة الأبحاث السابقة، نجد أن هناك نوع من التباين بين طريقة معالجة كل دراسة و نتائجها، و لكن يمكن القول أن كل دراسة من الدراسات السابقة اتسمت بخاصية معينة حيث تناولت كل واحدة منها زاوية أو أكثر من زوايا موضوعنا، كما أنه حاولنا الربط بين مختلف أفكار و أهداف هذه الدراسات من أجل التوصل إلى وضع إشكالية بحثنا و التي تهدف إلى التعرف على أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات.

أدوات الدراسة

قصد تحليلنا الجيد للبحث سواء في جانبه النظري أو الميداني، قمنا باستعمال بعض الأدوات المهمة في البحث العلمي و لعل أبرز هذه الأدوات ما يلي:

- **المسح المكتبي:** يتمثل في الاطلاع على الكتب، المقالات، و الوثائق الرسمية، و كل ما له صلة مباشرة أو غير مباشرة بموضوعنا من أجل تعزيز فهم الموضوع و الاستفادة من الدراسات السابقة.
- **المقابلة:** قمنا بمجموعة من المقابلات المباشرة مع أهل الاختصاص و المتمثلين في المهنيين (مدراء المراجعة الداخلية، خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات) و الأكاديميين (أساتذة المحاسبة و المراجعة) حيث تمكنا – إلى حد ما– من وضع الخطوط العريضة لبحثنا و توجيه مساره.
- **الاستبيان:** و يعتبر تقنية أساسية في بحثنا إذ أنه يعطي الحرية لكل فرد بالإجابة دون محاذير، و هو يسعى لجعل الدراسة أكثر موضوعية و فائدة.
- **برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) و برنامج (EXCEL):** حيث استعملنا هذين البرنامجين من أجل تسهيل عملية عرض، تحليل، و استقراء معطيات الجانب الميداني و الحفاظ على دقتها.

هيكل البحث

لانجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى أربعة فصول، تسبقهم المقدمة و تعقبهم الخاتمة الخاصة بالبحث ككل، تتضمن تلخيص عام و اختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم حاولنا عرض النتائج التي توصلنا إليها، و في الأخير قمنا بتقديم بعض التوصيات التي نرى أنها ضرورية بناءا على النتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول: التأصيل العلمي و العملي لحوكمة الشركات، حيث اهتممنا في هذا الفصل بتحديد مختلف مفاهيم الحوكمة و المبادئ التي تقوم عليها، و كذا أهميتها و أهدافها، كما تناولنا إطارها التشريعي و المؤسسي، و في الأخير تطرقنا لمختلف النماذج الدولية لحوكمة الشركات وكذا ميثاق الحكم الراشد في الجزائر.

الفصل الثاني: الإطار العام لأخلاقيات المهنة ، تناولنا في هذا الفصل عموميات حول المراجعة، ثم تطرقنا لأخلاقيات مهنة المراجعة و علاقتها بالحوكمة، ثم تناولنا الوسائل المشجعة على التزام المراجع بأخلاقيات المهنة و الذي من خلاله حاولنا التوصل لأهم العوامل الضابطة لأخلاقيات المراجع.

الفصل الثالث: إسهامات المراجع في تفعيل حوكمة الشركات، خصصنا هذا الفصل أساسا لدراسة مختلف المجالات التي يؤثر بها المراجع على تفعيل الحوكمة من خلال انعكاس التزامه على علاقاته مع مختلف الأطراف التي يتعامل معها، بدءا من أهمية التكامل بين المراجع الداخلي و الخارجي، ثم التركيز على دور المراجع الداخلي، و أخيرا علاقة المراجع مع باقي أطراف حوكمة الشركات.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية " أثر الالتزام الأخلاقي للمراجع على تفعيل حوكمة الشركات" يعتبر هذا الفصل كمحاولة منا لدراسة و تحليل أراء أهل الاختصاص من المهنيين (مدراء قسم المراجعة و محافظي الحسابات) و الأكاديميين (أساتذة المحاسبة و المراجعة) حول التزام المراجع و الوسائل و الضوابط التي تشجعه على ذلك بالإضافة إلى المجالات التي يساهم بها المراجع في تفعيل حوكمة الشركات من خلال علاقاته مع مختلف الأطراف، و كذا سبل تفعيلها في الجزائر، ومن خلاله استطعنا الإجابة على فروض الدراسة الميدانية.

و في الأخير توصلنا إلى الخاتمة المتضمنة مجموعة من النتائج و التوصيات الخاصة بموضوع البحث.

الفصل الأول:
التأصيل العلمي و العملي لحوكمة الشركات

مقدمة الفصل

يتعلق مفهوم حوكمة الشركات بالطريقة التي يتم بها مراقبة سير العمل في الشركة من قبل مجلس الإدارة و كيفية تحقيق محاسبة المسؤولية في مواجهة المساهمين و لقد بدأ الاهتمام بحوكمة الشركات إثر إفلاس بعض الشركات الدولية الكبرى مثل شركة انرون للطاقة و شركة وورلدكوم، و تعرض شركات دولية أخرى لصعوبات مالية كبيرة و انهيار اقتصاديات دول جنوب شرق آسيا، فاتجه الكثيرون إلى إلقاء الضوء على هذا المفهوم ليس باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة الداخلية و إنما كنظام متكامل يحكم كافة المتعاملين و ذوي العلاقة ببيئة الأعمال باختلاف أنواعها سواءا كانت قطاعات حكومية أو قطاعات خاصة أو شركات عائلية.

تعمل حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين و كافة الأطراف ذات العلاقة و كذا التوفيق بين مصالح المالكين و المديرين و ذلك من خلال إقامة نظام فعال يشمل كافة نواحي الرقابة الداخلية يعمل على زيادة درجة المساءلة و الشفافية في التعامل مع المستثمرين و الدائنين، وكذلك تضمن الحوكمة من خلال الإجراءات السليمة ضمان كفاءة استخدام الموارد و تعظيم قيمة الشركة.

كما أن حوكمة الشركات تحظى بأهمية بالغة من قبل مؤسسات الأعمال الدولية و برامج التنمية، و للإلمام أكثر بالموضوع سنتناول هذا الفصل بالتطرق لعدة نقاط كما سوف نرى.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

حوكمة الشركات Corporate Governance ... تعاظم الاهتمام بهذا المفهوم في العديد من الإقتصادات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكيا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين؛ وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخراً من تداعيات الانهيارات المالية والمحاسبية لعدد من أقطاب الشركات الأمريكية العالمية خلال عام 2002. كما أخذ هذا المفهوم أهمية كبيرة على مستوى الباحثين و المنظمات في مختلف المجالات القانونية، الاقتصادية و التسييرية في مختلف دول العالم و في الجزائر خاصة مع صدور ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية سنة 2009.

و عليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى ماهية حوكمة الشركات في المطلب الأول، ثم في المطلب الثاني المنظمات الدولية و قواعد الحوكمة، أما في المطلب الثالث أهمية حوكمة الشركات و حتميتها.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

أولا: مفهوم حوكمة الشركات

1- نشأة و تطور فكرة حوكمة الشركات:

إن حوكمة الشركات عبارة عن مصطلح تم البدء في استخدامه مع بداية عقد التسعينات من القرن الماضي، حيث تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل واضح في السنوات الأخيرة منه، و أصبح شائع الاستخدام من قبل الخبراء، لاسيما أولئك العاملون في المنظمات الدولية، الإقليمية و المحلية، يشير (محمد سليمان)[1] إلى أن ظهور نظرية الوكالة و ما ارتبط بها من مشاكل التي نشأت نتيجة تضارب المصالح أدى إلى زيادة الاهتمام و التفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين و اللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين و الحد من التلاعب المالي و الإداري الذي يقوم به أعضاء مجالس الإدارة و الإدارات التنفيذية بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة، وذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركة .

---

[1] محمد سليمان مصطفى، "**حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري- دراسة مقارنة**" الدار الجامعية، مصر:2000، ص 13.

أما عن جذور حوكمة الشركات فتشير (نرمين أبو العطا)[1] إلى أنها تعود إلى (Berle & Means) اللذان يعدان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن التسيير و ذلك في سنة 1932 و تأتي حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري و مالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي من الممكن أن تضر بالشركة و بالصناعة كلها. و في هذا السياق يأتي تأكيد (Monk & Minow)[2] بعد فترة من الزمن على إمكانية حل مشاكل الوكالة أو تخفيضها، وذلك من خلال التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات. و قد أكدت العديد من الدراسات على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات و أثرها في زيادة ثقة المستثمرين في مجالس إدارة الشركات، و بالتالي قدرة الدول على جذب مستثمرين محليين و أجانب و ما يترتب على ذلك من تنمية اقتصاديات تلك الدول.

2- معنى حوكمة الشركات

لاشك أن هناك العديد من المصطلحات في اللغة الانجليزية نجد لها معنى واضح و متفق عليه إلى حد الإجماع في اللغة العربية، لكن مقابل ذلك هناك العديد من المفاهيم التي لا توجد لها ترجمة حرفية في اللغة العربية حيث تعكس نفس المعنى و الدلالات التي تعكسها اللغة الانجليزية، و إن أحد الأمثلة عن ذلك مصطلح Governance ، و على المستوى المحلي و الإقليمي لم يتم التوصل إلى مرادف متفق عليه في اللغة العربية لهذا المصطلح، كما أن اقترانه مع كلمة Corporate أعطاه أكثر مدلول، و في هذا السياق يذكر (صالح أحمد علي)[3] أنه وجد خمسة عشر معنى في اللغة العربية لتفسير مصطلح " حوكمة الشركات" و هي: (حوكمة الشركة، حاكمية الشركة، حكمانية الشركة، السيطرة على الشركة، المشاركة الحكومية، إدارة شؤون الشركة، الشركة الرشيدة، توجيه الشركة، الإدارة الحقة للشركة، الحكم الصالح للشركة، أسلوب ممارسة سلطة الإدارة الرشيدة ...إلخ) .

---

[1] أبو العطا نرمين، "**حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية**" مجلة الإصلاح الاقتصادي، العدد8، جانفي 2000، ص:.48

[2] Monk, R. and Minow, N., “**Corporate Governance**”, 2nd ed, Black Well Publishers, Malden, 2001, p. 08.

[3] الصالح أحمد علي، "**بناء محافظ رأس المال الفكري من الأنماط المعرفية و مدى ملائمتها لحاكمية الشركات في القطاع الصناعي المختلط**" رسالة دكتوراه فلسفة في الإدارة، كلية الدارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، 2006، ص 117.

ولأغراض هذا البحث سوف تستعمل الباحثة مصطلح حوكمة الشركات و هو المصطلح الذي حدده المجتمع العلمي المصري، وذلك بالاستناد إلى مجموعة من الأسانيد اللغوية و العلمية[1].

ولقد تعددت التعاريف المقدمة لهذا المصطلح، بحيث يدل كل تعريف عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم التعريف حيث:

وصف تقرير Cadbury عام 1992 حوكمة الشركات بأنها: "نظام بمقتضاه تدار الشركة و تراقب"[2].

كما عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) حوكمة الشركات في مجلة (Tone Of The Tope) و الصادرة عنه بأنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر و مراقبة مخاطر الشركات و التأكيد على كفاية الضوابط لانجاز الأهداف و المحافظة على قيمة الشركة من خلال أداء الحوكمة فيها"[3].

و قد عرف الكتاب (Monk and Minow) حوكمة الشركات أنها: "علاقة بين مجموعة من الأطراف و المشاركين، التي تؤدي إلى تحديد توجه و أداء الشركة"[4].

* **مفهوم الحوكمة لغويا:** يعتبر اللفظ مستحدث في قاموس اللغة العربية، فهو لفظ مستمد من الحكومة، و هو ما يعني الانضباط، السيطرة، و الحكم بما يعني هذه الكلمة من معاني، و عليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها: الحكمة، الحكم، الاحتكام، التحاكم. نقلا عن :

– أشرف حنا ميخائيل، "**تدقيق الحسابات و أطرافه في اطار منظومة حوكمة الشركات**"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات، (تدقيق الشركات، تدقيق المصارف و المؤسسات المالية، تدقيق الشركات الصناعية)، القاهرة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24– 26 سبتمبر 2005، ص: 5.

[1] أبو العطا نرمين، **مصدر سبق ذكره**، ص 47.

[2] Report of the committee on the financial Aspects of Corporate Governance, **"The Financial Aspects Of Corporate Governance"**, London: Burgess Science Press, December 1992, p.: 14.

[3] The Institute Of Internal Auditors, **"The Lessons That Lie Beneath",** Tone at The Tope, USA: February 2002, p: 2.

[4] عطا الله وراد خليل، "**الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحاكمية المؤسسية**"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات، (تدقيق الشركات، تدقيق المصارف و المؤسسات المالية، تدقيق الشركات الصناعية)، القاهرة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24– 26 سبتمبر 2005، ص: 15

و يرى الكاتب (محمد مصطفى سليمان)[1] أن الحوكمة هي نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية عن طريقه يتم إدارة الشركات و الرقابة عليها، فهي مجموعة من الطرق التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم، أي مجموعة القواعد و الحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة و قيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين. فهي مجموعة من القوانين و القواعد و المعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة و حملة الأسهم و أصحاب المصالح من المرتبطة بالشركة مثل: (حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين) من ناحية أخرى.

أما فيما يخص مؤسسة التمويل الدولية (IFC) فتعرف الحوكمة بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله تسيير الشركات و التحكم في أعمالها"[2].

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OECD بأنها "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على تسيير الشركة و مجلس الإدارة و حملة الأسهم و غيرهم من المساهمين"[3].

أما تعريف مركز المشروعات الدولية الخاصة فاعتبرها: "الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها، و تركز الحوكمة على العلاقة فيما بين الموظفين و أعضاء مجلس الإدارة و المساهمين و أصحاب المصالح و واضعي التنظيمات الحكومية، و كيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة"[4].

انطلاقا من التعاريف السابقة تظهر لنا المعاني الأساسية لمفهوم حوكمة الشركات وهي:

- مجموعة من الأنظمة و القوانين و القواعد الخاصة بالرقابة على أداء الشركات.
- تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة و المديرين و المساهمين و أصحاب المصالح الأخرى.
- التأكيد أن الشركات يجب أن تدار لفائدة أصحاب المصالح.

---

[1] محمد سليمان مصطفى، **مرجع سبق ذكره**، ص: 15.

[2] Alamgir, M., **«Corporate Governance: A Risk Perspective»**, paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a Conference organized by the Egyptian Banking Institute, May 7 – 8, 2007, Cairo, p:03.

[3] خلف عبد الله الواردات، "**الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي**"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات، (تدقيق الشركات، تدقيق المصارف و المؤسسات المالية، تدقيق الشركات الصناعية)، القاهرة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24– 26 سبتمبر 2005، ص: 9.

[4] مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**قائمة بالمصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات**"، القاهرة: 2003، ص: 2.

-مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة و الرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل: مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين و المساهمين.

3- نظام حوكمة الشركات[1]:

يعد نظام حوكمة الشركات من النظم المرتبطة بتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية و بتفعيل و تحكيم آليات السوق، و في الوقت نفسه فهي نظام يعمل على جذب الاستثمارات لأي دولة من الدول و لأي شركة من الشركات، فهي ترتبط بعمليات تحقيق القيمة المضافة و كذلك التراكم الرأسمالي مما يؤدي إلى تحقيق نتائج ملموسة، و تتلخص مدخلات الحوكمة و كيفية تشغيلها، و مخرجاتها فيما يلي:

أ- **مدخلات النظام:** حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، و ما يتعين توفيره لها من متطلبات قانونية، إدارية و اقتصادية.

ب- **نظام تشغيل الحوكمة:** ويقصد بها الجهات المسئولة عن تشغيل الحوكمة، و جهات الرقابة و كل أسلوب إداري داخل الشركة أو خارجها، مساهم في تنفيذ الحوكمة، و في تشجيع الالتزام بها، و في تطوير أحكامها و الارتقاء بفاعليتها.

ج- **مخرجات نظام الحوكمة:** الحوكمة ليست هدفا في حد ذاتها و لكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج و أهداف يسعى إليها الجميع، فهي مجموعة من المعايير و القواعد و القوانين المنظمة للأداء و الممارسات العلمية و التنفيذية للشركات و من ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح و تحقيق الإفصاح و الشفافية.

فالحوكمة أداة تسمح بتحسين الجوانب الآتية:

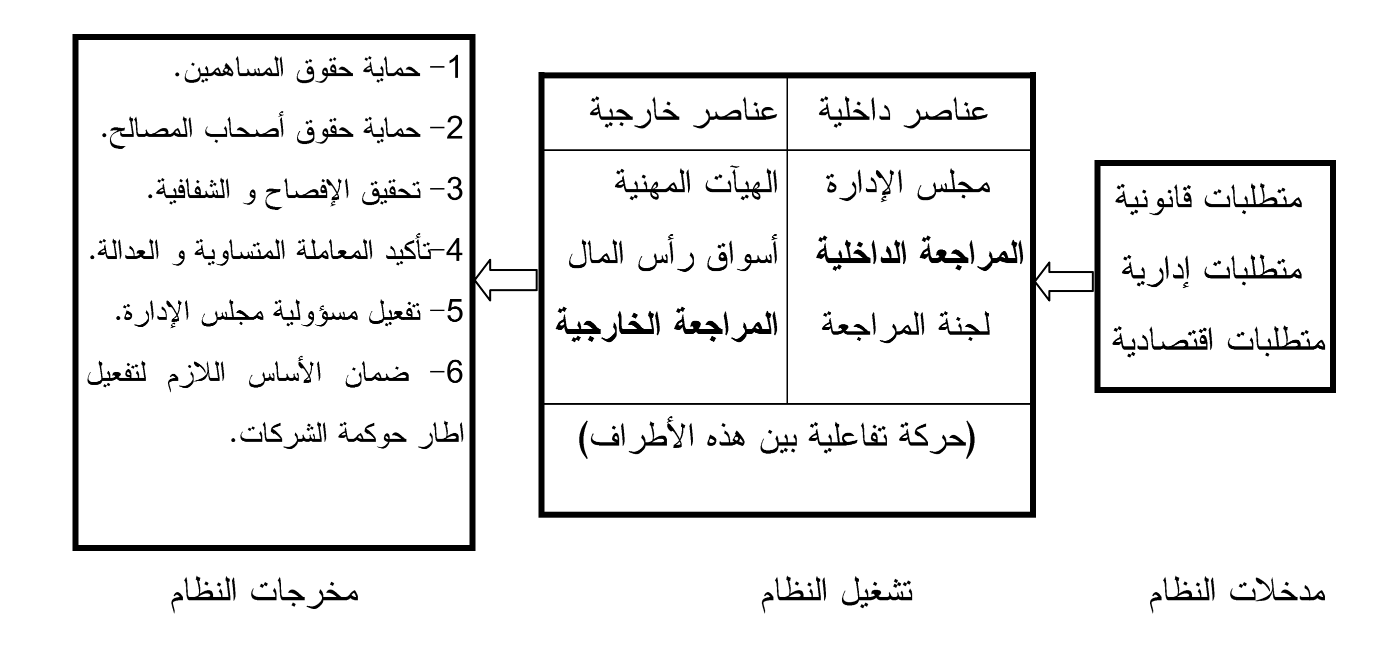
- حماية حقوق المساهمين.
- حماية حقوق أصحاب المصالح.
- تحقيق الإفصاح و الشفافية.
- تأكيد المعاملة المتساوية و العادلة فيما بينهم.
- تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة.

---

[1] أشرف حنا ميخائيل، **مرجع سابق**، ص: 05.

و منه يمكن أن نستخلص أن نظام حوكمة الشركات يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية، الإدارية و الاقتصادية كمدخلات و التي تحكمها منهجيات و أساليب و تستخدم في ذلك آليات كالمراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، لجان المراجعة و مجلس الإدارة، المنظمات المهنية و الجهات الرقابية، و التي تتفاعل فيما بينها و هذا من أجل تحقيق مخرجات أو نتائج تعمل على إدارة الشركة و مراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح، و تحقيق الإفصاح و الشفافية.

الشكل (1- 1) : نظام حوكمة الشركات



المصدر: عمر علي عبد الصمد، **"دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات"**، ماجستير في علوم التسيير غير منشورة، جامعة المدية 2009، ص: 12.

ثانيا: مبادئ حوكمة الشركات

تمثل هذه المبادئ العمود الفقري لتطبيق حوكمة الشركات، لذا فقد حازت على اهتمام مختلف الهيئات و التنظيمات ذات الصلة بتطبيق الحوكمة، مثل: منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (OECD)، بورصة الأوراق المالية بنيويورك(SEC)، بنك التسويات الدولي (BIS)، المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO)، علاوة على اهتمام الباحثين و الكتاب، لذا فقد تعددت هذه المبادئ و اختلفت من جهة إلى أخرى، ولكن أكثرها قبولا و اهتماما و أيضا أسبقها صدورا هي المبادئ الصادرة عن (OECD)

عام 1999 م، و التي تم إعادة صياغتها عام 2004 وهي[1]:

المبدأ الأول: توافر إطار فعال لحوكمة الشركات

يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية و كفاءة أسواق الأوراق المالية، و أن يتوافق مع دور القانون و يحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسئولة عن الإشراف و الرقابة و الالتزام بتطبيق القانون.

المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين

و يتحقق هذا المبدأ من خلال:

- تأمين وسائل التسجيل و النقل و التحويل لملكية الأسهم.
- حضور الجمعية العامة و التصويت و انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.
- الحصول على المعلومات المختلفة.
- ممارسة الرقابة على أداء الوحدات الاقتصادية.
- حصول المساهمين على حقوقهم في الأرباح.

المبدأ الثالث: المساواة بين المساهمين في المعاملة

و يتحقق ذلك من خلال:

- المساواة في توفير المعلومات لمختلف الفئات.
- المساواة في المعاملة للفئات المتكافئة للمساهمين.
- الدفاع عن الحقوق القانونية.
- الإفصاح عن المصالح الخاصة بمجلس الإدارة و المديرين.
- التعويض عن حالات التعدي على حقوقهم.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في الحوكمة

يتحقق عن طريق:

- التعاون بين أصحاب المصالح و تسيير الوحدات الاقتصادية.
- المشاركة في المتابعة و الرقابة على تسيير الوحدات الاقتصادية.
- ضمان حصولهم على المعلومات الملائمة و الكافية و الموثوق فيها.

[1] مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية في مجال حوكمة الشركات**"، القاهرة: 2008، ص-ص: 07-11.

- المحافظة على حقوقهم.
- الحصول على التعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.

المبدأ الخامس: الإفصاح و الشفافية

و يتحقق ذلك من خلال

- دقة الإفصاح.
- التوقيت الملائم للإفصاح.
- شمولية الإفصاح.
- مراجعة المعلومات المفصح عنها.
- توفير قنوات توصيل المعلومات للمستخدمين.

المبدأ السادس: مسؤولية مجلس الإدارة

يظهر من خلال

- ضمان مسؤولية المجلس اتجاه الوحدة الاقتصادية و المساهمين.
- توفير المعلومات الكافية و الموثوق فيها.
- المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.
- الالتزام بالقوانين و تحقيق مصالح كافة الأطراف.
- اتخاذ القرارات و متابعة المهام و الوظائف الأساسية بالوحدة الاقتصادية.

كما أنه تم إضافة مبدأين أساسيين آخرين لهما أهمية كبيرة بالنسبة للأسواق الناشئة تم إدراكهما من قبل المنظمة بعد اطلاعها على آراء ممثلي القطاع الخاص من خارج المنظمة و هما[1]:

1- **إطار مؤسسي للأسواق:** رغم أن الأسواق الناجحة تبنى على أساس حرية الملكية و حرية تداولها، إلا أن هذه الأسواق تحتاج إلى قواعد مناسبة لفرضها، لأنه دون وجود شركات بالسوق يصبح الاستثمار مجرد مقامرة، أي رهان على أن الأشخاص سيوفون بعهودهم و رهان أن الشركات ستقول الحق، و رهان أن الموظفين سيحصلون على أجورهم و رهان أن الديون سوف يتم سدادها.

2- **حماية حملة الأسهم الأقلية:** عادة ما يكون لحملة الأسهم الذين يمثلون الأغلبية سلطة أكبر على المديرين و يستخدمون هذه السلطة لتحقيق مصالحهم الخاصة، بما يضر بالشركة و بالأقلية من حملة

[1]مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة**"، نصائح إرشادية لتحقيق الإصلاح، القاهرة: أوت 2008، ص-ص: 07-08.

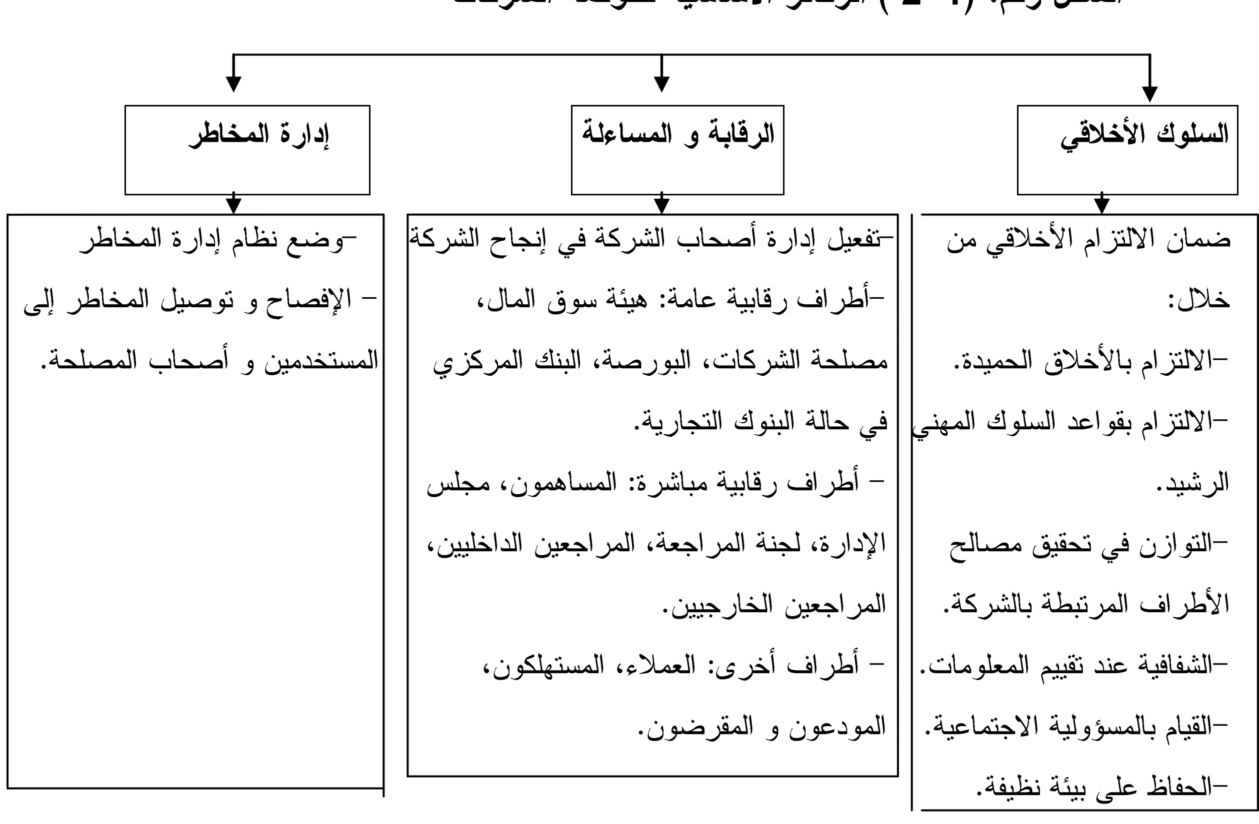
الأسهم، ومن ثم كان لابد من حل هذه المشاكل ذات الصلة بتضارب المصالح حتى يمكن اجتذاب مستثمرين جدد و النمو بشك مستدام.

يتضح من خلال العرض السابق لمبادئ حوكمة الشركات أن هذه الأخيرة ترتكز على ثلاثة ركائز أساسية و هي:

- **السلوك الأخلاقي**: أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاقيات و قواعد السلوك المهني الرشيد، و التوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالشركة و الشفافية عند عرض المعلومات المالية.
- **تفعيل أدوار أصحاب المصلحة**: مثل الهيئات الرقابية العامة " وزارة المالية، سوق الأوراق المالية، البنك المركزي" و الأطراف الرقابية المباشرة " مجلس الإدارة، المراجعون الداخليون، و محافظو الحسابات" و الأطراف الأخرى المرتبطة بالشركة " الموردون، العملاء، المستهلكون، المقرضون".
- **إدارة المخاطر**: من خلال وضع نظام لإدارة المخاطر و الإفصاح و توضيح المخاطر إلى المستخدمين و أصحاب المصلحة.

و التي يمكن توضيحها من خلال الشكل:

الشكل رقم: (1-2) الركائز الأساسية لحوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، " **حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)**"، مصر:الدار الجامعية، ص: 47.

ثالثا: أهداف حوكمة الشركات و خصائصها.

1- أهداف حوكمة الشركات:

لو لم يكن للحوكمة من الأهداف و المزايا التي تدعمها لما سعت معظم الوحدات الاقتصادية بل و الدول إلى تطبيقها و وضعت التشريعات المختلفة اللازمة لها[1].

ولقد اختلفت المفاهيم المستخدمة للتعبير عن هذه الأهداف و المزايا منها المنافع أو الدوافع أو البواعث ولكن جميعها تدخل ضمن الأهداف و المزايا التي يمكن التعبير عنها في النقاط التالية:

- تحسين القدرة التنافسية للشركات الاقتصادية و زيادة قيمتها.
- فرض الرقابة الفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية و تدعيم المساءلة المحاسبية بها.
- ضمان مراجعة الأداء الإداري و المالي و النقدي للوحدة الاقتصادية.
- تقويم أداء الإدارة العليا و تعزيز المساءلة و رفع درجة الثقة فيها.
- تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين و المبادئ و المعايير المتفق عليها.
- تعظيم أرباح الشركة الاقتصادية.
- زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال لتدعيم المواطنة الاستثمارية.
- الحصول على التمويل المناسب و التنبؤ بالمخاطر المتوقعة.
- تحقيق العدالة و الشفافية و محاربة الفساد.
- مراعاة مصالح الأطراف المختلفة و تفعيل التواصل معهم.

أما فيما يخص مقومات حوكمة الشركات و التي تمثل الدعائم الأساسية التي يجب توافرها حتى يمكن الحكم على تطبيق الحوكمة في الشركات وهي:

- توفر القوانين و اللوائح الخاصة بضبط الأداء الإداري للشركة الاقتصادية.
- وجود لجان أساسية منها لجنة المراجعة تابعة لمجلس الإدارة لمتابعة أداء الوحدة الاقتصادية.
- وضوح السلطات و المسؤوليات بالهيكل التنظيمي للشركة .
- فعالية نظام التقارير و قدرته على تحقيق الشفافية و توفير المعلومات.
- تعدد الجهات الرقابية على أداء الوحدات الاقتصادية.

---

[1] محمد أحمد إبراهيم خليل، " **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية و انعكاساتها على سوق الأوراق المالية- دراسة نظرية تطبيقية**"،جامعة بنها، مصر: 2007، ص-ص: 15-16.

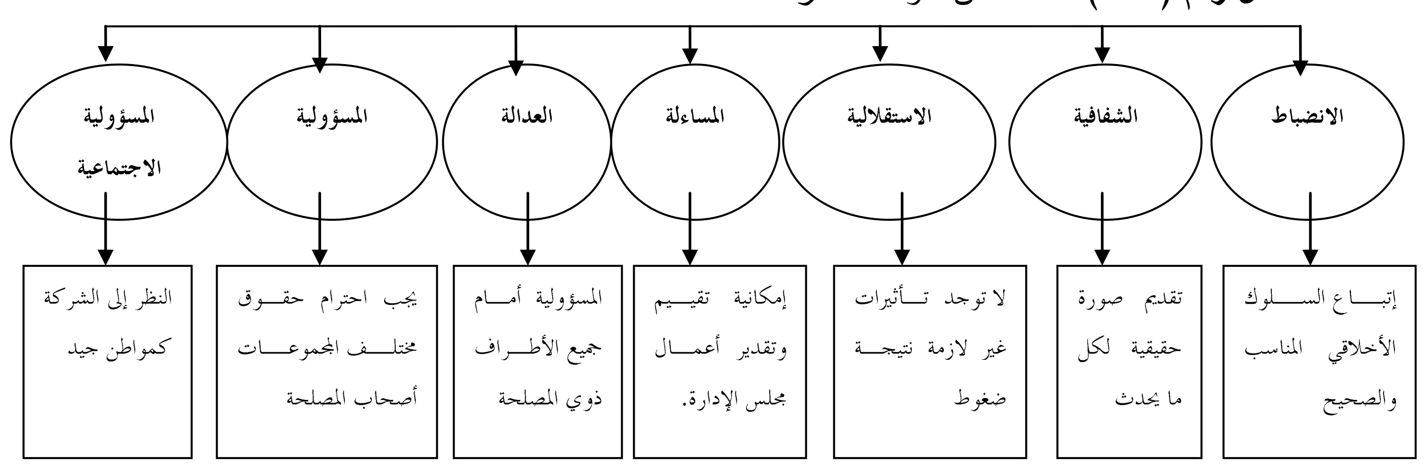
2- خصائص حوكمة الشركات:

يرتبط مفهوم حوكمة الشركات بشكل أساسي بسلوكيات الفئات المختلفة ذات الصلة بمنظمات الأعمال، لذا فإن هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوافر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم:

- الإنضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي الصحيح و المناسب.
- الشفافية: تقديم صورة واضحة و حقيقية عن كل ما يحدث.
- الاستقلالية: تلافي التأثيرات غير الضرورية نتيجة للضغوط.
- المساءلة: بمعنى إمكانية تقييم و تقدير أعمال مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية.
- المسؤولية أمام جميع الأطراف من ذوي المصلحة في الشركة.
- العدالة: من خلال احترام حقوق كل المجموعات ذات الصلة في الشركة.
- المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى الشركة كمواطن صالح.

حيث يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-3): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 23.

المطلب الثاني: المنظمات الدولية و قواعد حوكمة الشركات

هناك ثلاث منظمات دولية بذلت جهودا في وضع قواعد حوكمة الشركات و هي: البنك الدولي، صندوق النقد الدولي، منظم التعاون الاقتصادي و التنمية.

و تعتبر المعايير و القواعد التي و ضعتها هذه المنظمات الأساس الذي تتبناه معظم الدول عند وضع قواعد الحوكمة الخاصة بها.

أولا: البنك الدولي و قواعد حوكمة الشركات

و يمكن إبراز الإطار العام لقواعد حوكمة الشركات حسب البنك الدولي كما يلي[1]:

1. على المستوى المحلي:

قام البنك الدولي على المستوى المحلي بتدعيم مجموعة من التقويمات التي تقوم بها الدولة بنفسها لنفسها، تحدد على أساسها نقاط القوة و الضعف فيها و التي تختص بحوكمة و إدارة الشركات بما يساعد تلك الدول على ترتيب أولوياتها. و الهدف من هذا التقويم دعم الإصلاح التشريعي، و في الوقت ذاته تبني الأعمال التطوعية للقطاع الخاص (مبادرة هذا القطاع في مجال وضع قواعد و أسس حوكمة الشركات)، و هو الأمر الذي يتفق مع إطار البنك الدولي العام للتنمية الشاملة الذي يؤكد على الإدارة الجيدة للشركات كعامل أساسي في التنمية.

2. على المستوى الإقليمي:

اشترك البنك الدولي على المستوى الإقليمي مع بعض الوكالات الدولية الأخرى في رعاية مجموعة من حلقات النقاش التي تخاطب المسئولين الحكوميين و المشرعين و المنظمين و المؤسسات المالية و الأجنبية، المستثمرين و وكالات التصنيف للمساعدة في الوصول لرأي يتفق عليه بالإجماع بخصوص إصلاح و تنظيم إدارة الشركات و هذا بهدف تفادي الوقوع في الأزمات.

3. على المستوى العالمي:

عمل البنك الدولي على المستوى العالمي مع منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية على توسيع دائرة قواعد إدارة الشركات خارج نطاق الدول المنظمة. و قد وقع البنك الدولي و منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مذكرة تفاهم في 21 يونيو 1999 و ذلك لرعاية المنتدى الدولي لقواعد حوكمة و إدارة الشركات.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، "**أساليب ا لمراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين** "، القاهرة: الدار الجامعية ، 2000-2001، ص-ص: 708-709.

و كان الهدف الرئيسي للمنتدى هو مساعدة الدول ذات الدخول المنخفضة على تحسين المعايير التي تستخدمها لإدارة المشركات بتبني روح المغامرة في مجال الأعمال و تشجيع العدل و تحمل المسؤولية كما يركز البنك الدولي على الشفافية و يعتقد أنها تقوم على دعامتين هما المشاركة من ناحية و المساءلة من ناحية أخرى.

و قد توصل البنك بعد المشاورات مع المنظمات الأخرى إلى وضع نموذج لتقويم نظم الحوكمة و إدارة الشركات في الدول النامية و الذي سمي ب (ROSC) وقد صمم هذا النموذج بحث يتيح فرصة تقويم نقاط القوة و الضعف في مختلف الأسواق و هذا التقويم سوف يسهم في التقرير الذي يعده البنك الدولي و صندوق النقد الدولي على الالتزام بمعايير و قواعد (ROSC) و الذي يلخص المدى الذي وصلت إليه الدول في الالتزام ببعض المعايير المعترف بها دوليا.

و تتلخص المكونات الأساسية لقواعد حوكمة الشركات حسب البنك الدولي في: الإعسار و حقوق الدائنين، بالإضافة إلى الشفافية كما يلي[1]:

- **الإعسار و حقوق الدائنين**

توفر مجموعة من القواعد المنصوص عليها مسبقا للشركات التي تعمل في مجال الإعسار و عمليات التصفية و إعادة التأهيل التي تنتج عن الشركة المعسرة و توزيع النتائج المالية بين الأطراف المعنية كما تتيح نظم الإعسار أيضا للمقرضين الحصول على تقرير أكثر دقة عن مجمل المخاطر و تشجع على أن يكون الإقراض في صورة تدفق الأموال بدلا من أن يكون عملية إقراض توجهها العلاقات أو السياسة، كما توجه المديرين لتخصيص الموارد القليلة بكفاءة.

- **الشفافية في نظم المحاسبة و المراجعة**

لقد أسس البنك العالمي مفهوما لحوكمة الشركات على مبادئ جوهرية أربعة هي: الفعالية، تحميل المسؤولية، المشاركة، الشفافية، هذه الأخيرة تسمح بالحصول على قوائم مالية شفافة للشركة و تقدم في وقتها و يعتمد عليها، و لجزء من التقارير الخاصة بمبادرات الالتزام بمعايير و قواعد (ROSC)، يقوم البنك الدولي بمراجعة مدى الالتزام بمعايير المحاسبة و المراجعة في عدد من الدول.

---

[1] يوسفي محمد، " **مدى ارتباط مفهوم الحكم الراشد بالقيم الديمقراطية**"، ملتقى التنمية الاقتصادية و الحكم الراشد، الجزائر: ديسمبر 2006، ص: 03.

و الأكثر من ذلك فان مؤسسة التمويل الدولية (IFC)، و هي فرع في مجموعة البنك الدولي تشجع أيضا على قواعد حوكمة و إدارة أفضل للشركات، و ذلك باشتراط أن تقوم الشركات المستثمرة في الدولة موضع البحث بممارسة قواعد سليمة لإدارة الشركات و بتصميم نظم داخلية مناسبة للرقابة و تقديم التقارير، و هذا ما تتطلبه أسواق الأسهم و السندات، و بناءا على هذا وضع البنك الدولي مجموعة من المؤشرات تتعلق بجودة الإدارة التي تقيس حدود الفساد في مجال إدارة الموارد و إدارة الأسواق[1].

ثانيا: صندوق النقد الدولي و قواعد حوكمة الشركات

بالإضافة إلى مساهمة صندوق النقد الدولي في مبادرة البنك الدولي للالتزام بمعايير وقواعد ROSC، فقد وضع الصندوق قواعد الممارسات الجيدة الخاصة بشفافية السياسات المالية أو النقدية الحكومية، و ذلك بإصدار قانون السياسات المالية و قانون الممارسات الجيدة، كما يلي:

1. قانون السياسات المالية:

تؤكد مدونة هذا القانون على ضرورة توضيح مسؤوليات الحكومة و كيفية إعداد الميزانية و تنفيذها، كما يجب على الحكومة توفير المعلومات الخاصة بأنشطتها للمواطنين، و أن تتبع المعلومات المالية معايير الجودة المتفق عليها و أن تخضع لنظام تأكيد النزاهة، و تذكر المدونة كذلك الأسس و الوسائل التي تعتمدها الحكومة لتحقيق الأهداف[2]. و فيما يلي الموضوعات الأربعة الأساسية التي تؤكد علها المدونة:

أ) وضوح الأدوار و المسؤوليات و هذا بالتمييز بين القطاع الحكومي و الهيئات التابعة في القطاع العام و سائر قطاعات الاقتصاد، و يجب أن تكون أدوار السياسة و الإدارة في القطاع العام واضحة، و يفصح عنها علانية. و كذلك ضرورة وجود إطار قانوني و إداري واضح للإدارة المالية في مؤسسات القطاع العام.

ب) توفير المعلومات للجماهير.

ج) إعداد الميزانيات و تنفيذها و تقديم التقارير عنها بطريقة واضحة.

---

[1] بشير مصيطفي، "**الحكم الصالح و دوره في إحداث الإصلاحات في الوطن العربي**"، الملتقى الدولي حول الإصلاحات الاقتصادية في ظل العولمة واقع و رهانات، الجمعية الوطنية للاقتصاديين، الجزائر: 2005، ص: 12.

[2] International Monetary Fund, "**IFM'S Code Of Good Practices On Transparency In Monetary And Financial Policies**", [on line], Autumn 1999,< available at www.imf.org> , (31\1\2010), p: 38.

د) تأكيد النزاهة وذلك من خلال:

- توافق البيانات المالية مع معايير جودة البيانات المتفق عليها.
- المعلومات المالية يجب أن تخضع للفحص المستقل.

2. قانون الممارسات الجيدة حول شفافية السياسات المالية و النقدية

تم إضافة إجراءات الشفافية إلى مدونة السياسات المالية على أساسين[1]:

أ) أن السياسات النقدية و المالية من الممكن أن تصبح أكثر فعالية إذا ما عرف المواطنون أهداف السياسة و أدواتها و إذا ما ألزمت الحكومة نفسها بها.

ب) أن مبادئ الإدارة الجيدة تدعو لان تكون البنوك المركزية و الهيئات المالية خاضعة للمساءلة خاصة عندما تعطى للسلطات النقدية و المالية درجة عالية من الاستقلالية، و لقد تبنى صندوق النقد الدولي هذه المعايير في ابريل 1998، و يقصد بالشفافية المالية " الإفصاح عن هيكل وظائف الحكومة، توجهات السياسة المالية، و حسابات القطاع العام و التقديرات".

ثالثا: منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية و قواعد حوكمة الشركات

تهدف منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية إلى مساعدة حكومات الدول الأعضاء و غير الأعضاء فيها في جهودها لقويم و تحسين الإطار القانوني و المؤسسي و التشريعي لإدارة الشركات فيها، و هي تقدم أيضا المشورة و الاقتراحات للبورصة و المستثمرين و الشركات و الأطراف الأخرى التي تشترك في عملية وضع القواعد و المبادئ الجيدة لإدارة الشركات، و التي تخص كل من حقوق المساهمين و المعاملة المتكافئة لهم، حقوق أصحاب المصالح، الإفصاح و الشفافية و أخيرا مسؤوليات مجلس الإدارة[2].

---

[1] International Monetary Fund, **Op., Cit.,** P: 38.

[2] ألكسندر شكولنيكوف، " **بدائل برامج الاقراض الحالية لصندوق النقد الدولي و البنك الدولي**"، <على الخط>، متاح على: <http://www.hawkama.net/stationary.asp?>، تاريخ الاطلاع:(31 / 01/ 2010).

المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات و حتميتها

أولا: أهمية حوكمة الشركات[1]

منذ عام 1997، ومع انفجار الأزمة المالية الآسيوية، أخذ العالم ينظر نظرة جديدة إلى حوكمة الشركات. والأزمة المالية المشار إليها، قد يمكن وصفها بأنها كانت أزمة ثقة في الشركات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين منشآت الأعمال والحكومة. وقد كانت المشاكل العديدة التي برزت إلى المقدمة أثناء الأزمة تتضمن عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين والأقارب والأصدقاء بين منشآت الأعمال وبين الحكومة، وحصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل، في نفس الوقت الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذه الأمور، وإخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبية "مبتكرة"، وما إلى ذلك. كما أن الأحداث الأخيرة ابتداء بفضيحة شركة إنرون Enron وما تلا ذلك من سلسلة اكتشافات تلاعب الشركات في قوائمها المالية، أظهر بوضوح أهمية حوكمة الشركات حتى في الدول التي كان من المعتاد اعتبارها أسواقا مالية "قريبة من الكمال".

وقد اكتسبت حوكمة الشركات أهمية أكبر بالنسبة للديمقراطيات الناشئة نظرا لضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة. كما أن ضعف نوعية المعلومات تؤدى إلى منع الإشراف والرقابة، وتعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة. ويؤدى إتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات إلى خلق الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة، مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية، ومكافحة مقاومة الشركات للإصلاح.

وقد أدت الأزمة المالية بكثير من الدول إلى اتخاذ نظرة عملية جيدة عن كيفية استخدام حوكمة الشركات الجيدة لمنع الأزمات المالية القادمة. ويرجع هذا إلى أن حوكمة الشركات ليست مجرد شيء أخلاقي جيد نقوم بعملة فقط، بل إن حوكمة الشركات مفيدة لمنشآت الأعمال، ومن ثم فإن الشركات لا ينبغي أن تنتظر حتى تفرض عليها الحكومات معايير معينة لحوكمة الشركات، إلا بقدر ما يمكن لهذه الشركات أن تنتظر حتى تفرض عليها الحكومات أساليب الإدارة الجيدة التي ينبغي عليها إتباعها في عملها.

وعلى سبيل المثال، فإن حوكمة الشركات الجيدة، في شكل الإفصاح عن المعلومات المالية، يمكن أن يعمل على تخفيض تكلفة رأس مال المنشأة. كما أن حوكمة الشركات الجيدة تساعد على جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أو المحلية، وتساعد في الحد من هروب رؤوس الأموال، ومكافحة الفساد الذي يدرك كل فرد الآن مدى ما يمثله من إعاقة للنمو. وما لم يتمكن المستثمرون من الحصول على ما يضمن لهم عائدا على استثماراتهم، فإن التمويل لن يتدفق إلى المنشآت. وبدون التدفقات المالية لن يمكن تحقيق

[1] محمد حسين يوسف، " **محددات الحوكمة و معاييرها: مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر**"، بنك الاستثمار القومي، جوان 2007، مصر، ص-ص: 15-16.

الإمكانات الكاملة لنمو المنشأة. وإحدى الفوائد الكبرى التي تنشأ من تحسين حوكمة الشركات هي ازدياد إتاحة التمويل وإمكانية الحصول على مصادر أرخص للتمويل وهو ما يزيد من أهمية الحوكمة بشكل خاص بالنسبة للدول النامية.

إن حوكمة الشركات تعتمد في نهاية المطاف على التعاون بين القطاعين العام والخاص لخلق نظام لسوق تنافسية في مجتمع ديمقراطي يقوم على أساس القانون. وتتناول حوكمة الشركات موضوع تحديث العالم العربي عن طريق النظر في الهياكل الاقتصادية وهياكل الأعمال التي تعزز القدرة التنافسية للقطاع الخاص، وتجعل المنطقة أكثر جذبا للاستثمار الأجنبي المباشر، كما تحقق تكاملا للمنطقة في الأسواق العالمية.

ثانيا: حتمية حوكمة الشركات

حظيت قواعد إدارة الشركات بقدر من الاهتمام لم تحض به من قبل وذلك نتيجة لعدد من حالات الفشل التي منيت بها الشركات والتي لا تؤثر فقط في من لهم صلة مباشرة بالشركات المعنية كالمديرين والمساهمين والمحاسبين، ولكن أيضا المتأثرين بوجودها مثل: الموظفين والعملاء والمودعين والبيئة.

ويعتبر وقوع حالات تعثر على وجه الخصوص لشركات كبرى مثل: انهيار مؤسسة Baring Empire وبنك Daiwabankdebcle وشركات max well affaire نتيجة لضعف نظام قواعد إدارة الشركات وكسبب رئيسي لانهيارها، كما أن الأزمة الاقتصادية الأخيرة في آسيا والاضطرابات المستمرة في روسيا والتجربة الأخيرة التي مر بها الاقتصاد التشيكي، كلها عوامل اجتمعت لتعطي دفعة لموضوع قواعد إدارة الشركات وتضعه في المقدمة.

وهذه الأزمات الاقتصادية تبين أنه حتى بالنسبة للاقتصاديات القوية فإن عدم الاهتمام بإجراءات الرقابة والشفافية ومجالس إدارة الشركات وحقوق المساهمين يجعلها تنهار بسرعة كبيرة بمجرد ضياع ثقة المستثمرين فيها.

كل هذه العوامل زادت من الحاجة إلى قواعد فعالة لإدارة الشركات والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. بالنسبة للاقتصاد ككل فإن قواعد الإدارة المفضل، يعني قطاع شركات أكثر كفاءة ومستوى أعلى من النمو الاقتصادي.
2. تشجع قواعد إدارة الشركات على المزيد من إجراءات الإدارة التي تتسم بالشفافية لجذب مزيد من الاستثمارات، خاصة في ظل الخوصصة التي أجبرت الحكومات والشركات على مستوى العالم على تلبية احتياجات مستثمري القطاع الخاص الذين يطالبون بقواعد إدارة جيدة.
3. تساعد معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين والمقرضين على تجنب الوقوع في الأزمات

المالية.

4. حاجة الاقتصاديات الناشئة لقطاع شركات قوي وقادر على المنافسة شيء ضــروري ويــزداد باستمرار لتحقيق النمو المستمر الذي يتحمل الصدمات الاقتصادية ويعود بالنفع على المجتمــع ككل.

وباختصار فإن قواعد إدارة الشركات أصبحت أداة قوية لجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة ومن المحتمل جدا أن يظل كذلك لأن رأس المال يتجه إلى حيث يعلم أنه يتمتع بالحماية، وقد تعلمت الشــركات في كل من الأسواق المتقدمة والناشئة أن قواعد إدارة الشركات تكتسب أهمية كبــرى بمجــرد أن تقــرر الشركة الخروج إلى الجماهير والاندماج مع الشركات المحلية والأجنبية ودخول الأسواق المالية والعمــل في مناخ محلي ودولي تنافسي بحدة. إن حوكمة الشركات تعتمد في نهاية المطاف علــى التعــاون بــين القطاعين العام والخاص لخلق نظام لسوق تنافسية في مجتمع ديمقراطي يقوم على أساس القانون.

المبحث الثاني: الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات

تعتبر مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية نقطة بداية مفيدة لبناء نظام حوكمة الشركات حيث أنها تعتبر كضوابط داخلية ، ولكن الملاحظ أن الكثير من الاقتصاديات النامية بها مجموعة من التشريعات تتصف بالضعف أو بعدم الوجود أحيانا، حيث بدون هذا الإطار القانوني و التنظيمي فان الضوابط الداخلية- مهما كانت جودة تصميمها- لن يكون لها سوى أثر ضئيل. و في هذا الصدد اقترحت مؤسسة التمويل الدولية (IIF) في سنة 2002 أن يتم إصدار بنود تشريعية لحوكمة الشركات (Code Of Corporate Governance) ، يمكن أن يتم تضمينها بكل من قوانين أسواق المال و قوانين الشركات، كما تؤكد المؤسسة بأنه من الرغم من أهمية البنود التشريعية المقترحة، إلا أن الأمر الذي يفوقها أهمية هو مدى كفاءة المناخ التنظيمي الرقابي، حيث يتعاظم دور أجهزة الإشراف في متابعة الأسواق، وذلك بالارتكاز على دعامتين هامتين هما: الإفصاح و الشفافية و المعايير المحاسبية السليمة. و عليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى الإطار التشريعي لحوكمة المؤسسات في المطلب الأول، ثم في المطلب الثاني إلى قطاع مصرفي جيد التنظيم، ثم إلى الشروط الخاصة بالأسواق المالية في المطلب الثالث.

المطلب الأول: الإطار التشريعي لحوكمة الشركات

حتى يكون للضوابط الداخلية لحوكمة الشركات اثر ملموس كما اشرنا سابقا على اقتصاديات الدول و خاصة النامية منها لابد من توفر مجموعة من التشريعات التي نوردها فيما يلي[1]:

أولا: حقوق الملكية و العلاقات السليمة مع أصحاب المصالح

1- حقوق الملكية:

أحد التشريعات الأساسية و الأكثر أهمية لإنشاء اقتصاد ديمقراطي قائم على أساس السوق و لوضع إجراءات عمل حوكمة الشركات هو نظام حقوق الملكية، الذي ينشئ حقوق الملكية الخاصة و يضع معايير بسيطة وواضحة تحدد على وجه الدقة من يملك ماذا، و كيف يمكن تجميع أو تبادل هذه الحقوق (عن طريق العمليات التجارية مثلا)، و معايير لتسجيل المعلومات مثل: الملاك القانونيين للعقار، و ما إذا كان العقار مستخدما لضمان قرض ...، بطريقة مرتبة زمنيا و ذات تكلفة معقولة، أي قاعدة بيانات

[1] كاثرين كوتشا هلبيلنغ و آخرون، ترجمة سمير كريم، " **حوكمة الشركات في القرن 21**"، الطبعة 03، واشنطن، مركز المشروعات الدولية الخاصة،2003، ص: 14.

متكاملة و يمكن وصول الجمهور إليها كما أنه من الأمور الأساسية أن تعمل هذه التشريعات على حماية الموردين و الدائنين و أصحاب الأعمال و غيرهم.

2- العلاقات السليمة مع أصحاب المصالح:

يمكن لأعضاء القطاع الخاص مثل اتحاديات العمال و الغرف التجارية أن يلعبوا دورا هاما في تشجيع حوكمة الشركات- كما هو الحال في كثير من الدول المتقدمة- و ذلك عن طريق وضع دساتير محلية للسلوك و الممارسات الأخلاقية للأعمال تقوم على أساس العدالة و الوضوح، الشفافية و قابلية المحاسبة عن المسؤولية، و محاربة الفساد* الاقتصادي، و قد عمل مركز المشروعات الدولية الخاصة و مازال يعمل مع العديد من منظمات القطاع الخاص حول العالم لوضع و تنفيذ مجموعات من أفضل الممارسات المحلية للأعمال.

كما أنه هناك فكرة خاطئة و هي أن هدف تحقيق الأرباح يتعارض مع رعاية شؤون أصحاب المصالح، و قد أظهرت بعض الشركات الأكثر نجاحا في العالم أن الأمر ليس بهذه الصورة على الإطلاق لكثير من الأسباب، منها أن العمل بوضوح ووفق قواعد مسؤولية بين الأطراف بغض النظر عن وضعيتهم في الشركة، و الشفافية مع القابلية للمحاسبة اتجاه كل من المساهمين و أصحاب المصالح، يؤدي لأكثر من مجرد تحسين سمعة الشركة و اجتذاب المستثمرين[1]، إذ أنه يعطي للشركة ميزة تنافسية. و حقيقة الأمر أن الشركات تعتمد على أصحاب المصالح كي يقدموا لها على سبيل المثال سلسلة من المدخلات الأساسية مثل السلع و الخدمات في شكل عمالة و أجزاء و توريدات وفقا لأسس متوقعة، و يؤدي توقف توريد تلك السلع و الخدمات إلى إلحاق الضرر بقدرة الشركة على العمل و بيع منتجاتها و هذا ما لا يمكنها من البقاء و تحقيق الأرباح، ومن ثم فإن المحافظة على العلاقات الحسنة مع أصحاب المصالح يحقق أفضل مصلحة مشتركة في الأجل الطويل.

و لقد أدرك مديرو الشركات و أعضاء مجالس الإدارة بهذا في السنوات الأخيرة حيث أن اشتراك المسير لأفراد شركته في اتخاذ القرارات تعتبر أحد أهم الصفات الواجب توافرها في المسير[2]، فعلى سبيل المثال فقد سعت بعض الشركات في أواخر الثمانينات و أوائل التسعينات إلى تخفيض التكاليف عن طريق فصل كبار العاملين ذوي المرتبات العالية و توظيف موظفين جدد أقل تدريبا يتقاضون مرتبات أقل

* الفساد مصطلح مشتق من الفعل اللاتيني (Numper) بمعنى الكسر، أي شيء ما تم كسره، هذا الشيء قد يكون سلوكا أخلاقيا أو اجتماعيا أو قاعدة إدارية.

1 كاثرين كوتشا هلبلينغ و آخرون، **مرجع سابق**، ص: 23.

2 **نفس المرجع السابق**، ص: 23.

و باختصار فان الشركات التي تتعامل بوضوح مع أصحاب المصالح و تضمهم معهم في عملية اتخاذ القرار تقلل إلى أدنى حد من مخاطر استخدام أصحاب المصالح لقوتهم في انتزاع الموارد من الشركة عن طريق تقاضيهم لمبالغ باهظة مقابل بعض المدخلات المتخصصة، سواء كانت تلك المدخلات عبارة عن أجزاء أو قطع غيار أم كانت معونة فنية، أو عن طريق الإخلال في الالتزام بالتعاقدات، و سيدرك أصحاب المصالح سريعا أن حقوقهم تعتمد في جزء منها على أداء الشركة و بالمثل فإن مديري الشركات و أصحابها سيدركون بسرعة أن أداء شركاتهم يعتمد جزئيا على العلاقات الجيدة مع أصحاب المصالح.

ثانيا: إجراءات الخصخصة، نظم ضريبية، قضائية و محاسبية شفافة

1- إجراءات خصخصة تتسم بالعدالة و الشفافية

الملاحظ أن الطريقة التي تتم بها خصخصة الشركات لا تؤثر في هيكل الملكية فحسب بل تعكس أيضا ثقافة الدولة الخاصة بالشركة و من ثم فإن وجود قواعد و إجراءات واضحة المعالم و دقيقة و شفافة تنص على كيفية و توقيت إجراء خصخصة الشركات يعتبر أمر أساسيا، و من الممكن أن تؤدي نظم الخوصصة السيئة إلى تخريب الاقتصاد و التأثير سلبا على بيئة و محيط الأعمال.

2- نظم ضريبية واضحة و شفافة

ينبغي إصلاح النظم الضريبية حتى تتميز بالوضوح و البساطة و الدقة، كما أن قوانين و لوائح الضرائب ينبغي أيضا أن تتطلب قدرا كافيا من الإفصاح عن البيانات المالية و ينبغي أن يجرى تنفيذها بصورة دائمة بفاعلية و في أوقات محددة.[1]

3- وجود نظام قضائي مستقل و يعمل بشكل جيد

يعتبر النظام القضائي المستقل الذي يعمل بشكل جيد واحد من أهم قواعد الشركات في الاقتصاد الديمقراطي القائم على أساس السوق، و لا يمكن لأي من الإجراءات الضرورية التي تم وصفها فيما سبق أو سيتم وصفها فيما يلي أن تحقق أي أثر ما لم يكن هناك نظام قضائي سليم يسهر على تنفيذ القوانين باستمرار و بعدالة في هذا الصدد فان الآليات المذكورة فيما يلي يمكن أن تساعد على تقوية دعم

1بشير مصيطفى، "**إقامة الحكم الصالح من خلال مكافحة الفساد**"، ورقة مقدمة الملتقى الدولي السادس للاقتصاديين الجزائريين حول الحكم الصالح، الجزائر: 2006، ص 06.

الطاقات الإدارية الأساسية و القدرة على التنفيذ:

أ- اختيار هيئة الموظفين من بين العاملين ذوي المؤهلات الجيدة.

ب- تقديم و ترقية الموظفين بناءا على معايير مهنية قابلة للاختيار (بناءا على اختبارات موحدة).

ج- تقديم تدريب مهني للعاملين على أساس أحدث التكنولوجيات.

د- دفع المرتبات المناسبة حتى يمكن جذب الأفراد المهنيين المؤهلين الأكفاء و لمنع تقاضي الرشاوي*.

ه- تقديم فرص لتثبيت الموظفين بناء على الأداء و ليس على أساس الانتخابات الدورية.

4- نظم محاسبية شفافة

تسمح هذه النظم بالحصول على قوائم مالية شفافة للشركة و تقدم في وقتها و يعتمد عليها، على أن يتم مراجعة هذه النظم على أساس معايير المحاسبة الدولية (IAS) و معايير المراجعة الدولية (ISA) و هو ما يسمح بتسهيل عمليات المقارنة بين الشركات، مع ضرورة التزام الشركات بممارسة قواعد سليمة لإدارة الشركات و تصميم نظم داخلية مناسبة للرقابة و تقديم التقارير و هذا ما تتطلبه أسواق الأسهم و السندات.

ثالثا: إصلاح الإدارات، الأجهزة الحكومية و إنشاء آليات للمشاركة

1- إصلاح الإدارات و الأجهزة الحكومية

يتم إصلاح الإدارات و الأجهزة الحكومية التي أصبحت دون الكفاءة المطلوبة عن طريق التنسيق بين إجراءات العمل الداخلي في تلك الأجهزة مع تبسيطها و تقييم أداء هذه الأجهزة بانتظام طبقا لمعايير واضحة و محددة تماما و تنفيذ إجراءات لتحسين الأداء الضعيف فورا و بشكل شامل في الجهات التي تحتاج إليها.

2- إنشاء أليات للمشاركة

يتطلب إنشاء الإطار المؤسسي للحوكمة وجود آليات للمشاركة و هذا بإصلاح الكثير من القوانين و اللوائح الموجودة أو وضع قوانين و لوائح جديدة، بدلا منها، و حتى يمكن ضمان أن يعمل هذا الإطار بجدية فانه يجب أن يكون لدى المواطنين فرصة للمشاركة في تشكيل هذا الإطار و في عملية وضع

---

* وفقا لتعريف الأمم المتحدة الرشوة هي: " **سوء استعمال السلطة العامة لتحقيق مكسب خاص، و تمثل كذلك عمليات تبييض الأموال و أنظمة الجريمة المنظمة و المافيا**"، للمزيد من الاطلاع انظر: طافر زهير، بوسهمين أحمد، " **الحكم الراشد ودوره في التنمية المستديمة**"، ملتقى وطني حول التنمية الاقتصادية و الحكم الراشد، الجزائر: ديسمبر 2006، ص-ص:4-5 .

مختلف السياسات الحكومية و العمليات التشريعية[1].

المطلب الثاني: قطاع مصرفي جديد التنظيم

يعتبر وجود نظام مصرفي صحيح و سليم أحد الركائز الأساسية المدعمة لسلامة عمل سوق الأوراق المالية و قطاع الشركات، و يوفر القطاع المصرفي رأس المال اللازم و السيولة لعمليات الشركات و نموها، و يعتبر وجود الحوكمة الجيدة في النظام المصرفي أمرا هاما، و فضلا عن هذا فإن تحرير الأسواق المالية قد أدى إلى تعريض البنوك لقدر أكبر من التذبذبات و إلى مخاطر ائتمانية جديدة.

بالإضافة إلى ضرورة وجود شروط و متطلبات رشيدة و ممارسات فعالة للإشراف المصرفي، و يقدم لنا بنك التسويات الدولية (Bank For International Settlements-BIS-)، مجموعة من المعايير و الممارسات التي يمكن تعديلها وفقا للنظم القومية المختلفة، و يقدم الإطار المقترح الجديد لكفاية رأس المال قدرا أكبر من الأساليب القياسية، ذات مرونة أكبر لتقييم مدى كفاية رأس المال و المخاطر، و ذلك حتى يتم التوفيق بين المتطلبات القانونية و التنظيمية لرأس المال و بين المخاطر التي يتعرض لها، و يقوم الإطار المقترح على أساس ثلاثة ركائز كما يلي[2]:

أولا: الحد الأدنى لرأس المال المطلوب

توفر الركيزة الأولى الخاصة بمتطلبات الحد الأدنى لرأس مال البنوك و للمشرفين على البنوك نطاقا من الأدوات التي تهيئ لهم دقة تقييم الأنواع المختلفة من المخاطر، بحيث يكون لدى البنك قدر كاف من رأس المال لتغطية هذه المخاطر.

ثانيا: الاستعراض الإشرافي لعملية التقييم الداخلي للشركة و مدى كفاية رأس مالها

لا يعتبر تحديد الدقة في تقدير متطلبات رأس المال مفيدا إلا إذا تم الالتزام بتلك المتطلبات، ومن أجل هذا يكون لدى أي بنك مجموعة من السياسات و الإجراءات لضمان كفاية المطلوب من رأس المال على وجه الخصوص و سلامة إدارة البنك بصفة عامة، و يعتمد ذلك على عاملين هما:

1- الحوكمة الفعالة لدى المقترضين، و الذي غالبا ما يكونون من بين مشركات الأعمال، و هنا يحتاج البنك إلى معلومات عن ظروف الشركة حتى يتمكن من تقييم المخاطر بطريقة سليمة، و يتطلب هذا أن يكون لدى الشركة دفاتر قانونية موثقة يجري مراجعتها بعناية و يتاح للبنك الاطلاع عليها، و بمعنى آخر فان الشركات تحتاج إلى وجود نظام جيد لحوكمتها و البنوك التي تقوم بإقراض الشركات

---

[1] كاثرين كوتشا هلبلينغ و اخرون، **مرجع سابق**، ص: 22.

[2] **نفس المرجع** ، ص: 16

تحت مظاهر خادعة مزيفة أو تقدم قروض إلى الشركات التي تمارس الغش و التزوير سوف تعاني إلى حد كبير عندما تتعرض الشركة في سداد التزامها (و مثال ذلك ما حدث مؤخرا لبنوك التي قدمت قروضا إلى شركة انرون)، و لهذا يتزايد اشتراط البنوك لضرورة وجود ممارسات سليمة لحوكمة الشركة قبل تقديم الائتمان، و بصفة عامة يجب على البنك إدارة الأنشطة و التعاملات مع الشركات بطريقة آمنة و سليمة، ووفقا للقوانين السارية بما يحمي مصالح المودعين[1].

2- ترتكز فائدة العمليات الداخلية في البنك أيضا على آليات الرقابة الفعالة التي تضمن الالتزام بمتطلبات و شروط الإقراض.

و تهدف الركيزة الثانية إلى عملية الاستعراض الرقابي، حيث يقوم المشرفون على العملية بالاعتماد على مجموعة من المعايير كي يحددوا مدى قدرة هذه الإجراءات على تقدير كفاية الاحتياجات الرأسمالية بالنسبة إلى التقييم الدقيق للمخاطر.

و علاوة على هذه المعايير الجديدة فقد قامت لجنة (بازل) للإشراف المصرفي بوضع مشروع مصرفي شامل تحت عنوان "المبادئ الأساسية للإشراف المصرفي" حيث تشرح فيه طريقة وضع هذه المبادئ الأساسية، و كيفية تنفيذها و تقييمها للبنك[2].

ثالثا: الاستخدام الفعال للإفصاح

هذه الركيزة الثالثة للإطار الجديد تساند و تدعم الركيزتين السابقتين عن طريق تقوية و دعم متطلبات الإفصاح، و من ثم تعزيز انضباط السوق، و الطريقة الوحيدة التي يمكن بها للمشاركين في السوق تقييم مدى سلامة تعاملاتها مع البنوك هي إمكانية حصولهم على صورة عن تقييم البنك للمخاطر و وضع كفاية رأس المال بشكل منتظم، و يعمل الإفصاح المنتظم عن هذه المعلومات على انضباط البنوك نظرا لأن المشاركين في السوق سيجتمعون حول البنوك ذات الممارسات السليمة* و التي تتصف بالسلامة المالية.

---

[1] زيدان محمد، بريش عبد القادر، " **الحوكمة في القطاع المصرفي**"، الملتقى الدولي حول الحكم الراشد، الجزائر: 2006، ص: 6.

* تعني الممارسات السليمة جميع الإجراءات التي تسمح بمراعاة حقوق أصحاب المصالح المتعاملين مع البنك بما في ذلك الموظفين، العملاء، المساهمين و غيرهم، نقلا عن: زيدان محمد، بريش عبد القادر، **مرجع سابق**، ص: 06.

[2] كاترينا كونتشاهلبلنغ، جون سوليفان ، "**تأسيس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية و الصاعدة**"، مركز المشروعات الدولية الخاصة، مارس 2002، ص: 27.

المطلب الثالث: الشروط الخاصة بالأسواق المالية

أولا: وجود سوق مالي كفء

تتميز أسواق الأوراق المالية ذات الكفاءة بأنها تعاقب الداخلين بسرعة عن طريق إرسال الإشارات السعرية، و السماح للمستثمرين بتصفية استثماراتهم بسرعة و التقليل من التكلفة، و هو ما يؤثر على قيمة أسعار أسهم الشركة و بالتالي على هيكل رأس مالها.

و يتطلب سوق الأوراق المالية الذي يتصف بالكفاءة ما يلي[1]:

1- وجود قوانين تحكم كيفية إصدار الشركات للأسهم و السندات و تداولها، و تنص على مسؤوليات و التزامات مصدري الأوراق المالية و وسطاء السوق (السماسرة، الشركات المحاسبية و مستشاري الاستثمار) و التي تقوم على أساس الشفافية و العدالة، ومن المهم أيضا وجود القوانين و اللوائح التي تحكم عمل صناديق المعاشات.

2- وجود متطلبات للقيد في بورصات الأوراق المالية تقوم على أساس معايير الشفافية و الإفصاح الشديد مع وجود سجلات مستقلة للأسهم.

3- وجود قوانين تحمي حقوق مساهمي الأقلية.

4- وجود هيئة حكومية مثل لجنة الأوراق المالية تضم منظمين مستقلين مؤهلين ذوي سلطة تمكنهم من تنظيم عمليات الأوراق المالية الخاصة بالشركة و تنفيذ قوانين الأوراق المالية، وقد قامت المنظمة الدولية للجان الأوراق (IOSCO) بوضع سلسلة من المعايير المفيدة لإنشاء أسواق للأوراق المالية تتسم بالعدالة و الكفاءة و السلامة.

ثانيا: الأسواق التنافسية[3]

يعتبر وجود الأسواق التنافسية أحد العناصر الهامة في الرقابة الخارجية على الشركات حيث ترغمها على تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد الإنتاجية و عقلانية توجيه استغلال الكفاءات البشرية خشية ضياع أو تخفيض حصتها السوقية، و يؤدي نقص وجود الأسواق التنافسية إلى تثبيط عزيمة الإقدام

---

[1] نبيل حمادي، " **التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات- دراسة حالة مجمع صايدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة-** "، مذكرة ماجستير غير منشورة، شلف: جامعة حاسيبة بن بوعلي، سنة 2008، ص: 21.

[2] يوسفي محمد، "**مدى ارتباط مفهوم الحكم الراشد بالقيم الديموقراطية**"، ملتقى التنمية الاقتصادية و الحكم الراشد، الجزائر: ديسمبر 2006، ص: 06.

[3] يوسفي محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 06.

على تنظيم الأعمال و يعزز تحصين الإدارة و الفساد و يؤدي إلى خفض الإنتاجية، و لهذا السبب فان من الأمور الحاسمة أن تؤدي القوانين و اللوائح إلى إنشاء بيئة تجارية تتسم بالوضوح و تكون تنافسية في ذات الوقت.

و يمكن للحكومات القيام بذلك من خلال:

1- إزالة عوائق الدخول إلى الأعمال.

2- إصدار القوانين الخاصة بالمنافسة و المناهضة للاحتكار.

3- إلغاء العوائق الحمائية بما في ذلك حماية الاحتكارات.

4- إلغاء نظم المعاملة التفضيلية مثل الإعانات و الحصص و الإعفاءات الضريبية.

5- إنشاء أولويات تجارية واضحة.

6- إزالة القيود المفروضة على الاستثمار الأجنبي المباشر و الصرف الأجنبي.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن عملية إنشاء أو وضع أي من التشريعات أو قوانين الشركات التي سبق بحثها تمثل إحدى تحديات حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية، و بدونها لا يمكن للأسواق و حوكمة الشركات أن تثبت جذورها، و يعتمد مستقبل اقتصاديات بأكملها على مواجهة تلك التحديات، و يتطلب النجاح قيام القطاعين العام و الخاص معا لإنشاء و وضع الأطر القانونية و التنظيمية و خلق جو من الثقة من خلال السلوك الأخلاقي و الرقابة.

وبينما تهدف مجموعة التشريعات التي سبق وصفها إلى أن تكون شامة فإن كل منطقة في العالم تمر بمرحلة مختلفة من مراحل إنشاء إطار قائم على أساس السوق و وضع نظام لحوكمة الشركات، و عليه فإن كل دولة أو اقتصاد لديه مجموعة من التحديات الخاصة به.

و يواجه الاقتصاد الجزائري تحديات تتمثل في تطبيق الحوكمة في الشركات العمومية، باعتبارها المساهم بالنصيب الأكبر في العمالة و الدخل، كما أن الشركات الخاصة حتى بعد تحولها إلى شركات مساهمة فقد يمضي وقت كبير قبل أن تستفيد الشركة الجديدة من نشاط أصحابها و مهارة مديريها وهو ما يسمح لها بأن تستفيد من الحوكمة في إدارة مواردها بكفاءة و وضوح مما يعمل على زيادة إنتاجية الشركة وعلى رفع قيمتها.

المبحث الثالث: النماذج الدولية لحوكمة الشركات

تختلف نماذج حوكمة الشركات باختلاف طبيعة البلدان التي تطبق مفهوم حوكمة الشركات، حيث تختلف كل بلد من حيث الظروف الاقتصادية، التشريعية، السياسية، الاجتماعية و الثقافية، كما تختلف طبيعة العلاقة بين الشركة و الفئات المختلفة مع أصحاب المصالح، فكما أشارت المعايير الاسترالية "أنه لا يوجد نموذج واحد لحوكمة الشركات" ، فإنه على المنظمات حتى تكون قادرة على المنافسة في ظل المنافسة الشديدة الحالية أن تقوم بابتكار و تهيئة ممارسات خاصة بها لحوكمة الشركات بما يساعد على الاستجابة للطلبات الجديدة للعملاء و اقتناص الفرص المتاحة لهم.

ولقد أشارت بعض الدراسات (Coleman, Biekpe)[1] إلى أن نظم حوكمة الشركات تختلف باختلاف كل من: درجة الملكية و التحكم، هوية الفئة المتحكمة من حملة الأسهم (Identity of controlling shareholders) ، فعلى سبيل المثال في الولايات المتحدة و المملكة المتحدة هناك تعارض في مصالح المديرين، و حملة الأسهم المنتشرين بشكل واسع و هذا ما يعرف بالمشكلة الرأسية للوكالة، بينما ألمانيا و اليابان فإن التعارض يكون بين كبار حملة الأسهم و الأقلية الضعيفة (Lefort et Urzua)[2].

و سنتطرق في هذا المبحث إلى النموذج الخارجي في المطلب الأول، ثم في المطلب الثاني سوف نعرض النموذج الداخلي، أما في المطلب الثالث فنتطرق إلى حوكمة الشركات في الجزائر.

المطلب الأول: النموذج الخارجي لحوكمة الشركات

يتصف هذا النموذج بوجود تشتت في الملكية و بالتالي يكون الصراع حول اختلاف المصالح بين كل المديرين، و حملة الأسهم المشتتين، يعتمد هذا النموذج بشكل أساسي على مجلس الإدارة و خاصة الأعضاء المستقلين لإتمام عملية الرقابة على الإدارة التنفيذية و تقسيم الأداء الإداري بموضوعية.

أولا: النموذج الأنجلوسكسوني لحوكمة الشركات[3]

يطبق هذا النموذج في العديد من البلدان على رأسها المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية بالإضافة إلى استراليا، نيوزيلندا، كندا و جنوب إفريقيا و بعض بلدان الكومنولث.

[1] Coleman, A. K., and Biekpe, N., "**The link between corporate governance and performance of the non-traditional export sector: evidence from Ghana**" Corporate Governance: (2006), Vol. 6 No. 5 pp. 609-623.

[2] Lefort, F. and Urzua, F.,"**Board independence, firm performance and ownership concentration: Evidence from Chile**" Journal of Business Research: (2007), p. 02.

[3] بهاء الدين سمير علام، **" أثر الاليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي للشركات المصرية- دراسة تطبيقية"**، بحث مقدم لغرض الترقية، كلية التجارة، القاهرة: 2009، ص-ص: 12-13.

يقوم هذا النموذج على افتراض أن حوكمة الشركات تستخدم لحماية مصالح و اهتمامات حملة الأسهم سواء كانوا أفراد أو مستثمرا مؤسسيا، لذا يعتبر حملة الأسهم هم الفئة الوحيدة ذات المصلحة التي تسعى الشركة لتحقيق مصالحهم، و رغباتهم و الفئة الوحيدة التي لديها القدرة على التأثير على قرارات الإدارة، فالإدارة من منظور هذا النموذج هي وكيل لأصحاب المال (حملة الأسهم) و وظيفتها الأولى هي تعظيم حملة الأسهم، لذا فإن مقياس نجاح الشركة في هذا النموذج هو مقدار الأرباح و العائد المحقق على الأموال المستثمرة.

و يعتمد هذا النموذج على العديد من الأساليب لتحقيق رغبات حملة الأسهم مثل ربط المكافآت بالأداء، معايير محاسبة تمتاز بالشفافية، معايير تشكيل مجلس الإدارة بشكل كفؤ.

يمتاز هيكل الملكية لهذه الشركات بالتشتت و بأنه موزع على عدد كبير من المساهمين حيث توفر القوانين الحماية للأقلية من حملة الأسهم، بالإضافة إلى وجود القوانين التي تضع حدود لنسبة ملكية المستثمر الفرد في أسهم هذه الشركة وتمنع تجاوز هذه الحدود.

و يقوم بإدارة الشركة في هذا النموذج مجلس إدارة واحد هو المسئول عن اتخاذ القرارات التنفيذية و القيام بدور رقابي على الإدارة التنفيذية و يتكون هذا المجلس من أعضاء تنفيذيين و غير تنفيذيين، و أن كان الاتجاه السائد في هذا النموذج هو زيادة عدد الأعضاء غير التنفيذيين لزيادة الرقابة على أدارة الشركة و أحكامها.

يمنع في هذا النموذج للحوكمة من الجمع بين منصبي رئيس مجلس الإدارة و العضو المنتدب.

ثانيا: الحوكمة في شركات الولايات المتحدة الأمريكية

إن التطور الذي حصل في سوق الأوراق المالية و وجود هيئات رقابية فعالة تعمل على مراقبة الشركات، و تشرف على شفافية البيانات و المعلومات التي تصدرها الشركة بالإضافة إلى التطور الذي وصلت له مهنة المراجعة و المحاسبة، أدى إلى زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات و التزام الشركات بتطبيق أفضل الممارسات التي تضمن التطبيق السليم له و خاصة المقيدة في البورصة، ومن الملاحظ أن الاهتمام بهذا المفهوم ظهر بصورة واضحة عند قيام صندوق المعاشات العامة، و هو أكبر صندوق في الولايات المتحدة الأمريكية، بتعريف حوكمة الشركات و إلقاء الضوء على أهميته و دورها في حماية حقوق المساهمين، و لقد قام الصندوق بإصدار مجموعة من المبادئ لتطبيق حوكمة الشركات و قد قسمت هذه المبادئ إلى مبادئ جوهرية و خطوات إرشادية و في عام 1987 قامت لجنة (COSO) بإصدار تقريرها المسمى (Tread way Commission) و الذي تضمن مجموعة من التوصيات

[1] عمر علي عبد الصمد، **مرجع سبق ذكره**، ص-ص: 28-29.

الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات، و ما يرتبط بها من حدوث غش و تلاعب في إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية، و تقوية مهنة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة الشركات و لقد أصدر كل من (NYSE) و (Association of securities Dealers) عام 1999 تقريرها الشهير المعروف باسم (Bleu Ribbon Report) و الذي اهتم بفاعلية الدور الذي تقوم به لجان المراجعة بالشركات بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، و تضمن هذا التقرير مسؤولية لجنة المراجعة اتجاه إعداد التقارير المالية و وظيفة المراجعة الخارجية و كذلك مسؤولية لجنة المراجعة اتجاه وظيفة المراجعة الداخلية.

لقد أظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أسباب الانهيارات التي حدثت وجود خلل رئيسي في أخلاقيات و ممارسة مهنتي المحاسبة و المراجعة، و بناءا عليها قامت الحكومة الأمريكية في عام 2002 بتطوير تشريع جديد اسمه(Sarbanes-Oxley Act) حيث تم إلزام الشركات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به و تطبيق جميع بنوده.

المطلب الثاني: النموذج الداخلي لحوكمة الشركات

على عكس النموذج الأنجلوسكسوني للحوكمة، و القائم بشكل أساسي على تشتت ملكية الشركات و سيطرة الإدارة و تحكمها في عملية اتخاذ القرارات، و يأتي النموذج الداخلي للحوكمة الذي يطبق بشكل أساسي في كل من ألمانيا، اليابان و الذي يعتمد بشكل أساسي على مشاركة البنوك و المستثمر المؤسسي في عملية حوكمة الشركات، حيث تزداد نسبة ملكية البنوك و المستثمر المؤسسي في الشركات فهؤلاء المساهمين و المستثمرين من الشركات و البنوك تتوافر لديهم القدرات و الإمكانيات التي تمكنهم من الرقابة على الإدارة و ضبط أدائها.

إلا أنه هناك الكثير من الانتقادات التي وجهت إلى هذا النظام للحوكمة، تنبع هذه الانتقادات من الخاصية المميزة لهذا النظام و هي تركز الملكية في يد مجموعة صغيرة من المستثمرين، و تتمثل هذه الانتقادات في[1]:

– إن تركز الملكية يخفض من التنوع من المخاطر التي يتعرض لها كبار المساهمين و التي ينعكس تأثيرها على الاقتصاد ككل، لأن الخطر غير الموزع يجبر كبار المساهمين على دخول مشروعات استثمارية يصاحبها أقل درجة من المخاطر، وذات عوائد غير مثالية، مما يؤثر على كفاءة الأداء الاقتصادي للدولة.

[1] بهاء الدين سمير علام، **مرجع سبق ذكره، ص:14**.

– إن تركز حقوق التصويت يزيد من احتمال تواطؤ كبار المساهمين مع الإدارة لاستغلال صغار المساهمين عن طريق العمل على تحقيق منافعهم الخاصة.

أولا: النموذج الألماني[1]

يرتبط النموذج الألماني لحوكمة الشركات بنظرة أكثر شمولية فهذا النموذج يسعى إلى شمول أهداف و مصالح الفئات المختلفة لأصحاب المصالح بالإضافة إلى أهداف و مصالح حملة الأسهم و يتم تطبيق هذا النموذج في العديد من البلدان، تأتي على رأسها ألمانيا بالإضافة إلى سويسرا، نيوزيلندا، النمسا و الدول الاسكندينافية. و يفترض هذا النموذج أن تعظيم الثروة يتحقق من خلال تحقيق التناغم بين رأس المال و العمالة فالقانون الألماني ينص على أن يكون 50% من أعضاء مجلس إدارة الشركة التي يعمل لديها حوالي 2000 موظف ممثلين للعاملين على أن يرأس هذا المجلس عضو ممثل لحملة الأسهم، أما القانون الهولندي ينص على أن يكون عدد الأعضاء الممثلين للموظفين حوالي ثلث أعضاء المجلس الرقابي، و هذا يتطلب ضرورة الإفصاح عن البيانات و المعلومات لجميع أعضاء مجلس الإدارة بما في ذلك الأعضاء الممثلين للعاملين مع ملاحظة أنه غير مسموح لنفس الشخص الحصول على عضوية مجلسي الإدارة (الرقابي و التنفيذي)، مع العلم أن أعضاء المجلس التنفيذي يتم اختيارهم بواسطة أعضاء المجلس الرقابي.

و فيما يتعلق بهيكل ملكية الشركات التي ينتمي للنموذج الألماني لحوكمة الشركات، فإنه يحتوي على كل من أموال الملاك و الديون لتمويل عمليات الشركات، و يعتبر كل من المستثمر المؤسسي و البنوك من أبرز المساهمين في هذه الشركات بنسبة تصل إلى 47%، كما أن هذه الشركات تتميز بوجود نسبة تركز ملكية عالية حيث تصل إلى 80% (Melyoki)[2] .

و بالنسبة لبعد مدى وجود سوق كفؤ للرقابة على الشركات نجد أنه كنتيجة لتركز الملكية لا تعتبر آليات السوق، آلية جيدة في النموذج الألماني، أما فيما يتعلق بمكافآت الإدارة العليا، ففي النموذج الألماني يعتبر أسلوب ربط المكافآت بالأداء غير شائع الاستخدام، و لا يستخدم إلا في نطاق ضيق.

ثانيا: النموذج اللاتيني لحوكمة الشركات

يعتبر النموذج اللاتيني بمثابة نموذج مختلط، يجمع بين مجموعة من خصائص النموذج الأنجلوسكسوني و مجموعة من خصائص النموذج الألماني، فإذا أخذنا فرنسا كدولة ممثلة لهذا النموذج

[1] بهاء الدين سمير علام، **مرجع سبق ذكره**، ص: 13.

[2] Melyoki, L. L. **"Determinants of effective corporate governance in Tanzania"** unpublished PhD thesis University of Twente, The Netherlands, (2005), p: 32.

سوف نجد هدف المنظمة يجمع بين وجهة نظر كل من النموذج الأنجلوسكسوني و النموذج الألماني.

تعتبر كل من فرنسا، اسبانيا، ايطاليا و بلغاريا من أشهر الدول التي تطبق النموذج اللاتيني، يعتبر حملة الأسهم هم الفئة ذات التأثير في النموذج اللاتيني، و لكن ليس بالشكل المطبق في النموذج الأنجلوسكسوني، حيث يمكن لحملة الأسهم التأثير على مجالس إدارة الشركات، و تعديل تشكيل هذه المجالس، و لكن يشترط إجماع 50% على الأقل من المساهمين.

تمتاز الشركات التي تخضع للنموذج اللاتيني أن هناك شركات يقوم بإدارتها مجلس إدارة واحد (المجلس التنفيذي) كما أنه طبقا للقانون الفرنسي فالشركات يمكن أن تختار ما بين أن يقوم بإدارتها مجلس إدارة واحد، أو أن يقوم بإدارتها مجلسا إدارة هما التنفيذي و الرقابي.

أما فيما يتعلق بهيكل ملكية الشركات في النموذج اللاتيني فنجد أنه يتميز بوجود شركات تخضع لسيطرة الحوكمة، شركات تخضع للملكية العائلية، أي يمكن القول بأنه يوجد نوع من تركيز الملكية في شركات النموذج اللاتيني.

تعتبر آليات السوق للرقابة على الشركات آلية غير نشطة في حق النموذج و تستخدم بشكل ضئيل و نجد أن الدور الثانوي لهذه الآلية يرجع لوجود نسبة تركز في الملكية في الشركات التي تنتمي لهذا النموذج، فنسبة تركز الملكية في فرنسا 48% بينما إلى 87% في ايطاليا، بالإضافة إلى وجود القوانين التي تقيد قابلية الأسهم للتحويل.

و فيما يتعلق بأسلوب ربط مكافآت الإدارة العليا بالأداء فهي محدودة الاستخدام في هذا النموذج، كما أن فرنسا هي الدولة الوحيدة في هذا النموذج التي تعتمد على أسلوب ربط مكافآت الإدارة العليا بالأداء.

و نأخذ حوكمة الشركات في فرنسا كمثال عن هذا النموذج[1]:

بدأ الاهتمام بحوكمة الشركات في فرنسا بصدور تقرير فينو(Vienot Report) الذي نشرته سنة 1992 بسبب مجموعة من العوامل أهمها: العولمة، زيادة وجود المساهمين الأجانب و خاصة صناديق المعاشات الأمريكية و ظهور صناديق المعاشات في فرنسا و الرغبة في تحديث سوق رأس المال في باريس.

ولقد تضمنت أهم توصيات تلك اللجنة ما يلي:

1. يجب أن يضم كل مجلس إدارة عدد لا يقل عن عضوين من المديرين المستقلين.
2. يجب أن يحتوي كل مجلس إدارة على لجنة تشريعات تضم عضو مستقلا واحدا على الأقل

[1] عمر علي عبد الصمد، **مرجع سبق ذكره**، ص-ص: 32-33.

و رئيس مجلس الشركة

3. على الشركة أن تفصح كل سنة عن كيفية تنظيميها لاتخاذ القرارات الهامة.

4. يجب أن يكون لكل مجلس إدارة لجان مراجعة و لجان المكافآت تتكون من ثلاث مديرين على الأقل مع ضرورة استقلالية أحدهم، ويجب أن يشير كل مجلس إلى عدد الاجتماعات التي تعقد من كل لجنة سنويا.

5.لا يجوز للمديرين التنفيذيين ولا لمديري إدارات الموظفين العمل في لجنة المراجعة ولجنة المكافآت.

6. يجب أن يمتلك المديرون عدد معقولا و مناسبا من أسهم شركتهم.

7. لا يجوز للمدير التنفيذي الانضمام إلى أكثر من خمس مجالس بالإضافة إلى مجلس شركته.

و كانت المشكلة الرئيسية المتعلقة بتقرير Vienot هي أن الالتزام كان متروكا لاختيار الشركات تماما، كما لم تكن الشركة مطالبة ببيان التزامها بتطبيق هذه المبادئ.

كما صدر بعد ذلك تقرير(مارديني) في يوليو 1996 و الذي اشتمل على عدد من المقترحات تمثلت في أحداث تغييرات قانونية تغطي مجموعة كبيرة من الموضوعات التي يرتبط بعضها بشؤون حوكمة و إدارة الشركات.

و قد كانت المشكلة الأساسية في التجربة الفرنسية المتعلقة بحوكمة و إدارة الشركات هي عدم وجود التزام سواء في تقرير(Vienot) و تقرير ماريني إلا أنه مع اشتداد قوة العولمة، و دخول اليورو و تدويل أسواق رأس المال من المتوقع أن يلتزم عدد أكبر من الشركات الفرنسية بما توصل إليه التقريران من نتائج.

ومن خلال ما سبق يمكن تحديد الأبعاد و الخصائص التي تستخدم لوصف الاختلافات بين النماذج الدولية لحوكمة الشركات، وتنحصر هذه الأبعاد في:

- وجهة النظر إلى الشركة The View of the firm و يقصد بهذا البعد هل يتم النظر إلى الشركة على أنها آلية تستخدم لتعظيم ثروة الملاك أم أنها كيان اجتماعي يسعى إلى تحقيق مصالح و رغبات العديد من أصحاب المصالح.
- فئة أصحاب المصالح الذين تتوافر لديهم قدرة التأثير على قرارات الإدارة.
- نظام مجلس الإدارة: هل يعتمد هدا النموذج على وجود مجلس إدارة واحد أم على مجلسين للإدارة
- وجود السوق الكفء للرقابة على الشركات.
- التركيز النسبي للملكية.

- مكافأة الإدارة التنفيذية.
- طبيعة العلاقات في بيئة الأعمال.
- أهمية تداول الأوراق المالية في البورصة.

المطلب الثالث: حوكمة الشركات في الجزائر

أولا: لمحة عن حوكمة الشركات في الجزائر

رغبة في زيادة التكامل مع المجتمع الاقتصادي العالمي بذلت الجزائر جهودا مكثفة نحو بناء إطار مؤسسي لحوكمة الشركات، حيث عملت على تحسين مناخ الأعمال بها و انفتاح اقتصادها فضلا عن قيام الحوكمة بتنفيذ إصلاحات هيكلية، فإنها تعمل على تحفيز نمو القطاع الخاص، كما تسعى الحكومة الجزائرية إلى زيادة نطاق الخوصصة ابتداءا من القطاع المصرفي و السماح بقدر أكبر من الحرية و الفرص للقطاع الخاص، و في الوقت الذي تجري فيه الخوصصة و اكتشاف فرص النمو خارج قطاع البترول ستزداد أهمية حوكمة الشركات لضمان المساءلة و الشفافية في العمليات المتعلقة بإدارة الأعمال، و هذا ما أدى بالجزائر إلى إصدار مشروع النظام المالي المحاسبي الجديد و الذي استنبط من معايير المحاسبة المالية الدولية و معايير الإبلاغ المالي الدولية (IAS\IFRS) و الذي شرع في تطبيقه في مطلع هذه السنة2010، حيث صدرت في الجريدة الرسمية قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد تسييرها[1]، و هذا كدعامة لتطبيق حوكمة الشركات.

كما قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بهدف جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، و لقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام و الخاص سنة 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة الشركات(GCGF) و مؤسسة التمويل الدولية (IFC) لوضع دليل حوكمة الشركات الجزائري، كما أنه عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009 أعلنت فيه كل من جمعية كيير (CARE) واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري. و قد تم إعداده بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات(GCGF) و مؤسسة التمويل الدولية (IFC)[2].

---

[1] و لمزيد من التفصيل أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009.

[2] مركز المشروعات الدولية الخاصة، " **حوكمة الشركات قضايا و اتجاهات**"، نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 13، مارس 2009، القاهرة: 2009، ص: 01.

و سيتطلب الأمر من الجماعات المحلية أن تقوم باستثمار ذلك في نشر و زيادة الوعي في القطاعين العام و الخاص و أجهزة الإعلام، بفوائد و مزايا حوكمة الشركات و الإطار المؤسسي اللازم لها. و يعتمد نجاح إتباع ممارسات حوكمة الشركات في الجزائر على مدى اتساع نطاق قبولها في مجتمع الأعمال و هذا يتطلب إحداث تحول ثقافي، و لمساندة هذه العملية سيقوم مركز المشروعات الدولية (CIPE) بدعم أصحاب المصالح في القطاع العام و الخاص مثل دائرة العمل و التفكير الخاصة بالمشروعات CARE بهدف الترويج للحوكمة و زيادة الوعي و إتباع الدليل الجزائري الخاص بها[1].

ثانيا: عرض عام لدليل حوكمة الشركات الجزائري[2]

يعبر عن دليل حوكمة الشركات في الجزائر ب "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة" حيث يهدف هذا الميثاق إلى وضع تحت تصرف الشركات الجزائرية الخاصة جزئيا أو كليا وسيلة عملية مبسطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع.

و يندرج هذا الميثاق ضمن سياق القوانين و النصوص التنظيمية السارية المفعول، و بذلك فهو يأتي موافقا لها، غير أنه لا يدعي الكمال، خاصة و أن النصوص في هذا المجال وفيرة، فهو لا يمثل مجموعة شاملة لمدونة النصوص القانونية و التنظيمية و إنما هو وثيقة مرجعية و مصدرها في متناول الشركات.

يعتبر الانضمام إلى هذا الميثاق مسعى حر و تطوعي، و هو مرتبط بدرجة الوعي بضرورة استغلال فرصة تمثل هذا المسعى من طرف المالكين بالدرجة الأولى و عزمهم الراسخ لبعث مبادئ حوكمة الشركات على المستوى الداخلي للشركة و دعمها و استخداماتها و تتطلب ترقية حوكمة الشركات في الجزائر إلى جانب النشر الواسع للميثاق ضرورة وضع جهاز مرافقة يتكفل بما يلي:

- تسجيل الشركات المنخرطة ضمن هذا الميثاق و التعديلات و الاقتراحات التي تريد إدراجها.
- تشكيل مجموعات عمل و تفكير حول اقتراحات التعديل المحتملة حول المثال في السياق الجزائري.
- تنظيم لقاءات تحسيسية و تكوينية حول الحكم الراشد للمؤسسات لاسيما اتجاه مديري الشركات.
- تطوير العلاقات الدولية مع الهيئات المماثلة بهدف تبادل التجارب و المشاركة في المنتديات و الشبكات العالمية التي لها علاقة بالحكم الراشد للمؤسسات.

[1] مركز المشروعات الدولية الخاصة، " **حوكمة الشركات قضايا و اتجاهات**"، نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 13، صيف 2008، القاهرة: 2008، ص: 02.

[2] لمزيد من المعلومات يمكن اللجوء إلى "**ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**"، إصدار 2009، الصادر عن دائرة العمل و التفكير الخاصة بالمشروعات بدعم من وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و الصناعة التقليدية، الجزائر: 2009.

كما يمكن لهذا الجهاز أن يتكرس على أرض الواقع بإنشاء معهد جزائري للحكم الراشد للمؤسسة.

و يتضمن الميثاق جزأين هامين و ملاحق حيث:

1. يوضح الجزء الأول الدوافع التي أدت إلى أن يصبح الحكم الراشد للشركات اليوم ضروريا في الجزائر، كما أنه (الجزء الأول) يربط الصلات مع إشكاليات الشركات الجزائرية لاسيما الشركة الصغيرة و المتوسطة الخاصة.

2. و يتطرق الجزء الثاني إلى المقاييس الأساسية التي تنبني عليها حوكمة الشركات فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للشركة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة، المديرية التنفيذية)، ومن جهة أخرى علاقات الشركة مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبنوك و المؤسسات المالية، الممونون و الإدارة.

3. يختتم هذا الميثاق بملاحق تجمع، في الأساس، أدوات و نصائح عملية يمكن للشركات اللجوء إليها بغرض الاستجابة لانشغال واضح و دقيق.

خلاصة الفصل

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بالتأصيل العلمي و العملي لحوكمة الشركات يمكن أن نستنتج أنه:

1- ظهرت حوكمة الشركات بسبب انفصال الملكية عن التسيير، و زاد الاهتمام بها بعد سلسلة الأزمات المالية التي شهدتها أسواق دول جنوب شرق آسيا و كذلك أحداث الفشل التي لحقت بأكبر الشركات الأمريكية و المقيدة في أشهر أسواق المال العالمية، حيث ساهمت هذه الظروف و العوامل في وضع مجموعة من المبادئ التي تضمن الاستغلال الأمثل لموارد الشركة و تحقيق أهداف أصحاب المصالح، كما بذلت المنظمات الدولية العديد من الجهود في سبيل وضع المبادئ الأساسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات بالإضافة إلى سعيها لمساعدة الدول التي تسعى إلى تطبيق هذه المبادئ.

2- تحتاج حوكمة الشركات إلى مجموعة من القوانين و التشريعات ، كما تتطلب وجود أسواق كفاءة و تنافسية أكثر.

3- كما أن هناك عدة نماذج لتطبيق حوكمة الشركات تختلف من دولة إلى أخرى حسب ظروف و بيئة أعمال كل دولة، كما نجد توجه الجزائر نحو تطبيق حوكمة الشركات كنظام يعمل على ضبط بيئة الأعمال.

الفصل الثاني:
الإطار العام لأخلاقيات مهنة المراجعة

مقدمة الفصل

من بين ما هو معروف أن القوانين لا تحكم الأخلاقيات و العكس صحيح فالأخلاق هي الأساس في التحكم بالقوانين و تطبيقها، " فالمشكلة ليست بالقوانين و إنما بمطبقيها" و منذ الأزل و قبل البدء بتعليم أي مهنة فإنه تدرس أخلاقياتها، و مهنة المراجعة كأي مهنة أخرى لا تكون فعالة إلا إذا كان مطبقيها يتمتعون بأخلاق مهنية مثالية.

و ما حدث من انهيارات لشركات عملاقة في بعض الدول بشكل عام و الولايات المتحدة بشكل خاص قد أعاد مشكلة الأخلاقيات إلى الساحة المهنية و خاصة بعد انهيار أكبر شركة تدقيق في العالم " أرثر أندرسون " و ثبوت تورطها في هذه الانهيارات، كما أنه قد أوجد عدة تغييرات على الساحة المهنية و بيئتها، حيث كان من أهم هذه التغييرات:

- إعادة هيكلة حوكمة الشركات.
- زيادة استقلالية المراجع.
- زيادة التركيز على الأخلاقيات التي تحكم المهنة.

و في ظل العولمة و تطور وسائل الاتصال و تدويل الاقتصاد و التحولات الهيكلية في أشكال الملكية للشركات و المضي في طريق الخوصصة فإن كل هذه الظروف تحتم على الجزائر و تجبرها على الحاجة إلى قواعد فعالة لتسيير الشركات و ذلك لتقليل مخاطر الاستثمار و كسب خبرة تنافسية في ظل سياسات داعمة منها نظم المحاسبة و المراجعة داخل هذه الشركات ، و للإلمام أكثر بالموضوع سنتناول هذا الفصل.

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

إن المراجعة ميدان واسع، وقد عرفت تطورات كبيرة و متواصلة صاحبت تطور النشاطات و تنوعها، وكذلك كبر حجم الشركات و ضخامة الوسائل البشرية، المادية و المالية المستعملة حيث ازداد تعقد عملية التسيير يوم بعد يوم بسبب كثرة العمليات المنجزة و المعلومات المتفقدة، و الأخطاء و الانحرافات، بل حتى التلاعبات أحيانا.

و عليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى الطبيعة الأولية للمراجعة في المطلب الأول، ثم في المطلب الثاني إلى خصائص و فروض المراجعة، ثم في المطلب الثالث سنتطرق إلى أنواع المراجعة.

المطلب الأول: الطبيعة الأولية للمراجعة

إن الوصول إلى مفهوم دقيق للمراجعة يقتضي استعراض كافة مراحلها منذ بداية نشأتها، مرورا بمختلف الفترات الزمنية التي مرت بها ثم استعراض أهم تعار يفها.

أولا: لمحة تاريخية

لم تظهر مراجعة و مراقبة الحسابات إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده و نظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد و النظريات عند التسجيل فيها[1]، و مع مرور الزمن تطورت المراجعة شأنها في ذلك شأن كفة المناهج العلمية و المهنية التي تتطور و تتقدم بمرور الزمن وكذلك بروز المنظمات الدولية و المنشآت الاقتصادية الضخمة، كل ذلك أدى إلى تطور مهنة المراجعة.

و قد ظهرت أول منظمة مهنية في مجال المراجعة في فينيسيا عام 1581، حيث تأسست كلية (Roxonati)، و كانت هذه الكلية تتطلب النجاح في الامتحان الخاص بالمهنة بالإضافة إلى ست سنوات تدريبية ليصبح الشخص خبيرا في مهنة المحاسبة، و في سنة 1669 أصبحت عضوية هذه الكلية شرطا من شروط ممارسة مهنة مراجعة الحسابات، ومن ثم اتجهت الدول إلى تنظيم المهنة، و كانت بريطانيا الثانية بعد ايطاليا في تنظيم المهنة، حيث ظهرت في بريطانيا حوالي عام 1773، و أصبحت مهنة مستقلة فيها عندما أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة عام 1854، وكان لصدور قانون الشركات البريطاني عام 1862 و الذي نص على وجوب المراجعة بهدف حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم أن ساهم بزيادة الاهتمام بمهنة المراجعة و انتشارها. و بعد بريطانيا تبعتها فرنسا سنة 1881،

---

[1] محمد بو تين، "**المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**"،الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية 2005، ص: 07.

الولايات المتحدة عام 1882، ألمانيا 1896، كندا 1902 و استراليا عام 1904، و تتابعت بعد ذلك معظم دول العالم حيث لا يكاد يخلو بلد في العالم اليوم من تنظيم لمهنة مراجعة الحسابات[1].

أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة : ما يوضحه الجدول التالي (2- 1):

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص
قبل سنة 1700	- الحفاظ على الثروة و معاقبة القائمين بأعمال السرقة و الاختلاس.	بالتفصيل
الفترة من 1700 إلى 1850	- منع أعمال السرقة و الاختلاس و معاقبة المختلسين و كذا الحفاظ على الثروة[2]	بالتفصيل
الفترة بين 1850 إلى 1905	- اكتشاف الغش و التلاعب و الأخطاء في في تطبيق المبادئ المحاسبية[3].	بعض الاختبارات و لكن الأساس هو المراجعة التفصيلية.
الفترة بين 1905 إلى 1960	-إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي و نتائج أعمال المؤسسة. -اكتشاف التلاعب و الأخطاء.	ظهور أسلوب العينات الإحصائية (مراقبة اختباريه)
الفترة 1960 إلى اليوم	-إبداء الرأي في صحة و عدالة القوائم	-استعمال الأساليب الرياضية و التحليل المالي و خرائط التدفق و العينات الإحصائية.

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على بعض الدراسات.

---

[1] ديوان المحاسبة، **مهنة تدقيق الحسابات بين الأمس و اليوم في المملكة الأردنية الهاشمية**، عمان: 2001، ص: 19.

[2] Khelassi Reda, "**L'audit interne: l'audit operationnel**", Alger: Edition Distribution Houma,2005, p: 22.

[3] ادريس عبد السلام الشتوة، "**المراجعة معايير و إجراءات**"، بيروت، دار النهضة: 1996، ص:14-15.

ثانيا: تعريف المراجعة

هناك تعاريف مختلفة للمراجعة من بين أهمها ما يلي:

- **تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية:**

" المراجعة هي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، و تقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه المعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية"[1].

و من خلال هذا التعريف نستنتج ما يلي:

- المراجعة هي عملية منتظمة و منهجية، تقوم على تقييم موضوعي خالية من ذاتية المراجع.
- تكون النتائج التي يتم التوصل إليها من خلال عملية المراجعة مبررة بمجموعة من الأدلة و القرائن.
- يتم توصيل نتائج المراجعة إلى الأطراف المعنية.

- **تعريف منظمة العمل الفرنسي:**

" المراجعة هي عبارة عن مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم، و تقدير مصداقية و فعالية النظم و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم"[2].

و من هذا التعريف نستخلص نقطتين أساسيتين:

- عملية المراجعة تنفذ من طرف شخص مهني.
- يقوم هذا الشخص بتقييم مدى صدق و فعالية مختلف الأنظمة و الإجراءات التي تنتج المعلومات لاستخدام تقنيات و أدوات مختلفة.

كما عرفت المراجعة كذلك على أنها: " عملية منظمة و موضوعية للحصول على أدلت إثبات و تقويمها فيها يتعلق بالحقائق حول وقائع و أحداث اقتصادية و ذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق و المعايير المحددة و إيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بتلك الحقائق"[3].

---

[1] محمد متولي الحمل، محمد محمد الجزار،"**أصول المراجعة**"، عمان : دار وائل للنشر، 1999، ص: 11.

[2] محمد طواهر التوهامي، مسعود صديقي، " **المراجعة و تدقيق الحسابات** "، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص: 09.

[3] خالد أمين عبد الله، " **علم تدقيق الحسابات**"، عمان: دار وائل للنشر، 1999- 2001، ص: 13.

و من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن المراجعة تكمن في التأكد من تطابق العمليات و الأحداث الاقتصادية محل الدراسة و تقييمها من طرف المراجع مع المعايير الموضوعية، و ضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المراجع من إبداء الرأي و إصدار حكم موضوعي حول البيانات و المعلومات التي يقوم بدراستها، و توصيل نتائج هذا التقييم إلى الأطراف المعنية.

ثالثا: أهداف المراجعة

إن تتبع التطور التاريخي لأهداف المراجعة و مضمونه المهني يقودنا إلى ملاحظة التغيير الهائل الذي طرأ على هذه الأهداف و بالتالي المضمون، فكانت المراجعة هي مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر و السجلات من أخطاء و غش و تلاعب و تزوير. لكن أهداف المراجعة تطورت إلى أبعد و أرقى من ذلك بتطور الحاجة المتزايدة إلى الثقة الأكثر في المعلومة و التي سوف تكون عبارة عن ركيزة أساسية للانطلاق في اتخاذ أي قرار بالنسبة لمستعملي القوائم المالية النهائية للشركة، فتعدد أنواع المراجعة و تشعبها ما هو إلا تعبير عن التطور في أهدافها، فكل نوع من أنواع المراجعة يخدم أهداف معينة، حيث انتقلت المراجعة من مجرد قيام المراجع بتحديد مدى سلامة و صحة المركز المالي للشركة و التأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات، و اكتشاف ما قد يوجد بها من أخطاء أو غش أو تزوير، و فحص لمدى فاعلية و قوة نظام الرقابة الداخلية و الخروج برأي فني محايد يبين نتائج الشركة من ربح أو خسارة و مركزه المالي في نهاية الفترة المالية، إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده العالم، ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها، و تقييم الأداء و رفع مستوى الكفاءة و الفاعلية في الشركات الخاضعة للمراجعة[1] و تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع، و يأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف الشركات بصورة عامة، بحيث لم يعد تحقيق أكبر قدر من الربح الهدف الأهم، بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى كالعمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه الشركة[2].

و لقد بذلت محاولات عديدة من الهيئات و المنظمات العلمية و المهنية في دول العالم لوضع القواعد و المعايير التي تحكم تأهيل مزاولي المهنة علميا و عمليا، بما يضمن مستوى معين من الأداء يقبله مستخدمي القوائم المالية و يمنح لهم الثقة فيما يصدره المراجع من أحكام و التغلب بذلك على الإشكال القائم حول الصعوبات التي تعترض المراجع عند قيامه بقياس الكفاءة و الفعالية و تقييم الأداء.

---

[1] علي عبد الصمد، **مرجع سابق**، ص: 42.

[2] خالد أمين عبد الله، **مرجع سابق**، ص:15.

المطلب الثاني: فروض و خصائص المراجعة

أولا: فروض المراجعة

تتمثل الفروض الأساسية للمراجعة في الأتي:

1- قابلية البيانات للفحص: ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية و تتمثل هذه المعايير في[1]:

- ملائمة المعلومات: و يعني ضرورة ملائمة المعلومات لاحتياجات المستخدمين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
- القابلية للفحص: في حالة قيام شخصين بفحص نفس المعلومات فلا بد أن يصلا إلى نفس النتائج.
- البعد عن التحيز في التسجيل: يعني تسجيل الحقائق بطريقة عادلة و موضوعية.
- القابلية للقياس الكمي: و هي الحاجة التي يجب توفرها في المعلومات المحاسبية، فالقياس الكمي يضيف منفعة تحويل المعلومات من معلومات أولية إلى معلومات ذات قيمة إضافية.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة

يقوم هذا الفرض على تبادل المنافع بين المراجع و الإدارة، حيث يقوم المراجع بتزويد الإدارة بمعلومات بغية اتخاذ قرارات صائبة، بينها نجد الإدارة تمد المراجع بمعلومات يستطيع على أساسها أن يبدي رأيه الفني المحايد على واقع و حقيقية تمثيل المعلومات المحاسبية للشركة.

3- **خلو القوائم المالية و أي معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية**

ينص هذا الفرض على مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء غير العادية و التواطئية، وذلك عن طريق التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المراجع أثناء مزاولته لمهامه.

4- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء[2]**

يبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برامج للمراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص. ويعني هذا الفرض احتمال وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، مما يجعل من الممكن وجود خلل للرقابة الداخلية، فالأخطاء يمكن أن تحدث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

---

[1] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، "**الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات**"، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004 – 2005، ص: 31- 32.

[2] **نفس المرجع السابق،** ص: 33.

5- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها

يقوم هذا الفرض على أن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها هي التي تستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال و المركز المالي.

6- العناصر التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

و هذا يعني أنه إذا اتضح للمراجع أن إدارة الشركة رشيدة في تصرفاتها و أن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض أن الوضع سيستمر كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليل على عكس ذلك.

ثانيا: خصائص المراجعة

للمراجعة عدة خصائص تميزها عن بقية الأدوات الأخرى للتسيير، نذكر منها[1] :

- المراجعة عملية منتظمة أي أن اختبارات المراجع تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع و مضبوط لعملية المراجعة.
- ضرورة الحصول على قرائن و أدلة إثبات و تقديمها بطريقة موضوعية.
- تشتمل المراجعة على إبداء رأي فني محايد، الأمر الذي يتطلب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كأساس لتقييم و إبداء الرأي.
- إيصال نتائج الفحص و الدراسة للأطراف المعنية.

ثالثا: معايير المراجعة

من أهم ما يميز مراجعة الحسابات كمهنة أنها تؤدى بمعرفة شخص مؤهل، مدرب، مستقل و محايد و مسئول مهنيا، والسبيل إلى ضمان ذلك معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث تمثل هذه المعايير إرشادات عامة تساعد المراجع الخارجي في الوفاء بمسؤوليته المهنية عند مراجعة القوائم المالية.

و كانت معايير المراجعة المتعارف عليها قد صدرت سنة 1947 بمعرفة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) لتمثل الإطار العام و الأساسي لمستويات المراجعة[2].

و تنقسم المعايير التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي إلى ثلاث مجموعات:

1- المعايير العامة.

2- معايير العمل الميداني.

3- معايير إعداد التقارير.

[1] محمد سمير الصبان،"**نظرية المراجعة و آليات التدقيق**"، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002-2003، ص-ص: 07-08.

[2] عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، " **أصول المراجعة الخارجية: مدخل دورات العمليات**"، الإسكندرية: قسم المحاسبة و المراجعة، 2008- 2009، ص-ص: 33- 34.

و التي سنتطرق إليها فيما يلي:

1- المعايير العامة

" تهتم المعايير العامة بالتأهيل و الصفات الشخصية للمراجع و علاقتها بجودة و نوعية الأداء المطلوب، و من ثم فإنه على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، و استفاؤها عند أداء هذه المهمة"[1].

أ- التأهيل العلمي و العملي:

يجب أن يتوفر في المراجع كل من التعليم و الخبرة، في شتى الميادين و التي تزداد اتساعا مع مرور الزمن، يحصل عليها بعد تكوين نظري و ميداني و النجاح في شهادات من أعلى المستويات[2].

و مما لا شك فيه أن إجراءات المراجعة تتطلب قدرا من الحكم الشخصي، ومن ثم فإنه بغض النظر عن قدر التعليم الرسمي الذي حصل عليه المراجع، فإنه لا يكون كافيا وحده كأساس لإبداء رأيه، و لهذا فإن التعليم الرسمي يجب أن تدعمه خبرة كافية و ذلك بالشكل الذي يمكن المراجع من إجراء ما يلزم من تقديرات حكمية و شخصية عند أداء مهمة المراجعة.

ب- معيار الاستقلال و الحياد

و هذا المعيار يتطلب من المراجع التمسك باستقلاله و حياده و ذلك حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية و دون تحيز.

" و من ثم فإنه يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المراجعين فضلا عن تأكيده عند الإشراف و متابعة أداء مهمة المراجعة، فتبرير المنفعة الاقتصادية و الاجتماعية لتقرير المراجعة إنما يعتمد كونه يتضمن رأي غير متحيز"[3] عن المعلومات المحاسبية، أي أن رأي المراجع يكون لا قيمة له اجتماعيا أو اقتصاديا إذا كان المراجع غير مستقل عن عميله، و سنتطرق لهذا المعيار بالتفصيل في الفصل القادم.

ج- العناية المهنية الواجبة

يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة للمراجعة من المراجع بذل العناية المهنية الواجبة عند ممارسة عملية الفحص و المراجعة[4]، و يتعلق مفهوم العناية المهنية الواجبة، بما يجب أن يقوم به المراجع

---

[1] محمد منصور، الطحان محمد ، الحموي محمد، " **المراجعة الداخلية**"، جامعة القاهرة: مصر، 1994، ص: 32.

[2] محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**، ص: 38.

[3] توماس وليام، هنكي أمرسون، **مرجع سبق ذكره**، ص:55.

[4] عبد الوهاب نصر، شحاتة السد شحاتة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 51.

و كيفية أداء هذا العمل، فكل فرد يقدم خدمات للمجتمع و يجب أن يتحمل مسؤولية أداء مهمته كمهني و بنفس درجة المهارة العادية المتوافرة بشكل عام لدى غيره في نفس المجال، لذا فالمراجع يجب أن يبذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أن دليل الإثبات كاف و مناسب لتدعيم و تأييد تقرير المراجعة هذا من ناحية ، أما من الناحية الأخرى، فإن مفهوم العناية المهنية الواجبة يعترف أن المراجع و– كأي بشر– معرض للخطأ في التقدير و الحكم، فالمراجع يؤدي خدمته بكل إخلاص و أمانة و لكنه أكيد ليس معصوما من الخطأ، فهو مسئول أمام العميل و الطرف الثالث عن الإهمال و عدم الإخلاص و الأمانة.

2– **معايير العمل الميداني**[1]

إن توفر الكفاءة و الاستقلالية لدى مراجع الحسابات غير كافي، إذ للقيام بمهمته على أحسن وجه و إعطاء الرأي الصحيح حول شرعية و صدق الحسابات عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بأعماله، و هي مقاييس يستند إليها من اجل تقييم العمل الذي قام به و بالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بما يجب في مراجعة و مراقبة الحسابات. ومن هذه المعايير نذكر منها:

أ– وضع خطة عمل كافية لأعمال مراجعة و مراقبة الحسابات و الإشراف على أعمال مساعديه: وعليه تحديد الأشغال الواجب القيام بها، و له أن يساعده في ذلك أعوان على أن يشرف على أعمالهم، إذ ليس له حق تفويض السلطة لهم أو انجاز المهمة كاملة من طرفهم، و هو المسئول المسؤولية الكاملة.

ب– جمع أدلة و قرائن إثبات تبرر الرأي الفني المحايد و تكوين ملفين: يبرر المراجع الرأي الذي وصل إليه في نهاية عملية المراجعة بالاعتماد على جملة من الأدلة الأساسية، أو بعضها مثل المستندات، الجرد المادي، المصادقات، الاستفسارات و البيانات المقدمة من قبل أعضاء الإدارة و غيرها. و عليه تكوين ملفين، **الملف الدائم**، الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة الاستعمال في الدورات اللاحقة تتعلق بحياة المؤسسة، عملها و مراحل تطورها، هياكلها و نظمها (التعرف على المؤسسة، محيطها، هيكلها، طرق العمل، المعلومات المحاسبية الدائمة، الاتفاقات المبرمة...) ينقح سنويا فيما إذا كانت هناك تغييرات. و **ملف جاري** (ملف المراجعة)، يتعلق بالسنة الحالية و يتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة المالية و المحاسبية منها مع أدلة الإثبات التي جمعها. بالإضافة إلى هذين الملفين فإن المراجع يدون كل ملاحظاته و كل التساؤلات و الاستفسارات و ما يجب عمله في سجل (أوراق عمل) تمهيدا لكتابة التقرير النهائي.

[1] محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص– ص: 39– 40.

ج- تقييم نظام الرقابة الداخلية: على المراقب الحصول على معرفة عامة حول الشركة ثم تقييم نظام مراقبتها، في مرحلة ثانية، و فحص الحسابات في مرحلة ثالثة و أخيرة. غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام المراقبة الداخلية، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في الشركة. و بالاعتماد على التقييم النهائي لهذا النظام يمكنه تخطيط أعماله و نطاق التدخل و تحديد الاختبارات التي ينبغي إجراؤها، مع تحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة المراقبة.

3- **معايير إعداد التقرير**

تنتهي كل مهمة مراجعة بكتابة تقرير يتضمن رأي المراجع النهائي حول شرعية و صدق الحسابات[1] و هو يشمل أربع معايير[2]:

أ- **العرض:** أن يشير في تقريره صراحة إذا ما كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا لمبادئ المحاسبة الأساسية المتعارف عليها.

ب- **الثبات:** أن يشير في تقريره فيما إذا كان تطبيقها باستمرار من دورة إلى أخرى، و أن يشير إلى تلك الظروف التي لم يراع فيها الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة.

ج- **كفاية الإفصاح:** يفترض كفاية الإفصاح المحاسبي، ملاءمته و ما لم يشر في التقرير إلى غير ذلك.

د- **وحدة الرأي:** يبدي رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، أو يتضمن التقرير تأكيد بعدم إمكانية إبداء مثل هذا الرأي. و في جميع الأحوال طالما ارتبط اسمه بالقوائم المالية فيجب أن يشير في التقرير إلى وصف للعمل الذي قام به، و المسؤولية التي تحملها.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

وفقا للتطورات الحديثة التي شاهدتها المراجعة سنتطرق إلى أهم أنواع المراجعة

أولا: المراجعة المالية و مراجعة العمليات

1- **المراجعة المالية**

انطلاقا من القوائم المالية يقوم المراجع بالاعتماد على أدلة و قرائن يدعم بها رأيه حول مصادقة القوائم المالية، هنا جاء هذا النوع من المراجعة الذي يقتصر عمل المراجع فيه على فحص الحسابات الظاهرة في القوائم المالية و إبداء رأيه حولها[3].

---

[1] محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص: 41.

[2] عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، **مرجع سابق**، ص: 35.

[3] محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص: 11.

كما يعتمد المراجع على نظام الرقابة الداخلية للشركة موضوع الدراسة الذي هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في الشركة و أنه بتقييمه لهذا النظام يمكنه الوقوف على مدى سلامته و بالتالي سلامة النظام المحاسبي و الحكم على مجموعة العمليات المسجلة رغم أنه اكتفى بدراسة مقررات العينة فقط.

2- مراجعة العمليات

يهتم هذا النوع بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات الشركة و يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحاليل و اقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات و تطوير المؤسسة، و بالتالي نجد أن مراجعة العمليات تتعدى النواحي المالية لتشمل جميع العمليات التي هو بصدد دراستها[1]. و مراجعة العمليات تركز على مراجعة الكفاءة و الفعالية و يشمل نطاقها على النقاط التالية:

- تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة ككل أو أحد أقسامها.
- اختبار الخطط و السياسات المنتهجة.
- تقييم مدى كفاءة الموارد البشرية و المادية المستخدمة في تنفيذ العمليات.

ثانيا: الأنواع الأخرى للمراجعة

1- المراجعة الجبائية

في هذا النوع من المراجعة يوجد نوعين من الجهات التي تقوم بعملية المراجعة الجبائية[2]:

- مراجعة تقوم بها مصلحة الضرائب إذ أنها تعمل على مراجعة السجلات المحاسبية للشركة و ما يظهر عليها من معلومات، و تستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة.
- أما النوع الثاني من المراجعة الجبائية فإن الشركة هي التي تقوم بها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها حيث أنها عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للشركة فتقوم بتكليف إما جهة خارجية أو جهة داخلية بالاشتراك مع مستشار جبائي و هذا من أجل تسيير الخطر الجبائي للشركة، إذ يكتفي المراجع بمراجعة القوائم المالية للشركة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية.

2- المراجعة الاجتماعية[3]

هي عبارة عن فحص و تقييم الأداء الاجتماعي للمشروعات و ذلك بغرض التحقق عن مدى سلامة

---

[1] محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص: 16.

[2] محمد عباس الحجازي، "**المراجعة: الأصول العلمية و الممارسة الميدانية**"، القاهرة: مكتبة عين شمس، 1981، ص: 75.

[3] سمير الصبان، أحمد كامل، يحيى عبد الغني، "**دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية**"، الإسكندرية: الدار الجامعية،2008، ص: 244

تعبير القوائم و التقارير الاجتماعية عن مدى تنفيذ المشروع للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه، و مدى مساهمته في الرفاهية العامة للمجتمع، ذلك مع مراعاة أن يتم هذا في ضوء مجموعة من المعايير المتعارف عليها لضمان جدية و سلامة الأداء من جانب القائمين على هذا النوع من أنواع المراجعة.

3- مراجعة الإعلام الآلي

هي المراجعة التي تهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية و نخص بالذكر مراجعة الإعلام الآلي و مستويات الخدمات التي تستفيد منها الشركات، قيم مراجعة البرامج التسييرية المستخدمة و برامج الخبرة، و برامج دعم القرار[1].

4- مراجعة الإستراتيجية

و يدرس هذا النوع، الإستراتيجية المتبعة من طرف الشركة وما هي التغييرات التي يجب إدخالها قصد مواجهة المحيط المعقد و الغامض، رغبة في التطور و البقاء على الأقل[2].

5- مراجعة الجودة

هي عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط و نتائج الشركة و هذا بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج و النشاطات قد تم إنجازها بفعالية[3].

أما مراجع الجودة فهو شخص مؤهل يعمل على مراجعة نظام الجودة في المؤسسة و هذا وفقا للمعيار (ISO/ 10011 مراجعة الجودة) و يعمل على مراجعة الجودة و ضمان الجودة و هذا وفقا للمعيار (Iso 9000 تسيير الجودة)، إن الهدف من هذا الفحص هو التحقق من أن العمليات المنجزة داخل المؤسسة تمت وفقا لمعايير معينة من الجودة أم لا.

6- المراجعة البيئية

تعرف على أنها جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية من خلالها تحدد إدارة المؤسسة ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية لها كافية و ملائمة و تضمن الالتزامات بالمتطلبات القانونية و التشريعية بالإضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية[4].

---

[1] عمر عبد الصمد، **مرجع سابق**، ص:47.

[2] **نفس المرجع السابق**، ص: 48.

[3] **نفس المرجع السابق**، ص: 48.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سابق**، ص-ص: 134، 135.

المبحث الثاني: أخلاقيات المهنة و علاقتها بالحوكمة

يتمثل الهدف الرئيسي للمراجعة في إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، و تعتبر هذه المعلومات بمثابة الضوء الأخضر لمتخذي قرارات الاستثمار، لذلك فإن التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة يعد اعترافا منهم بمسؤولية المهنة اتجاه المجتمع، حيث سنحاول توضيح ذلك من خلال التطرق في **المطلب الأول** لأخلاقيات المهنة ثم إلى الأزمة الأخلاقية و مسببات السلوك اللأخلاقي في **المطلب الثاني،** أما في **المطلب الثالث** فسنتطرق إلى فقد أخلاقيات المهنة و علاقتها بحوكمة الشركات.

المطلب الأول: أخلاقيات مهنة المراجعة

من أبرز الأمور التي تميز أي مهنة هو التزام أفرادها بقواعد و مبادئ سلوكية تحكم تصرفاتهم المهنية، حيث تعتبر مهنة المراجعة أحد هذه المهن، وذلك نظرا لأهمية الخدمة التي يقدمونها و مسؤولياتهم نحو أفراد المجتمع.

أولا: لمحة تاريخية عن الأخلاقيات

منذ زمن الحضارات الأولى اهتمت السلطات العامة و كذلك الفلاسفة و رواد الأعمال بالأخلاقيات فتعبر كلمة "Ethics" المستمدة من الكلمة الإغريقية " Ethikos" و التي تحمل عدة معان:

- الأخلاقيات هي التعامل مع الصواب و الخطأ بواجب و إلتزام أخلاقي.
- مجموعة معينة من المبادئ و القيم.
- يمكن النظر إلى الأخلاقيات و مبادئ السلوك الحاكمة للفرد أو المجتمع أنها مبادئ آداب المهنة.
- كما تعتبر الأخلاقيات فرع من فروع الفلسفة متعلق بتطوير أفكار السوق الاقتصادية.

الكثير من الفلاسفة مثل "آدم سميث" و "ديفيد هيوم" أبدوا اهتماما كبيرا بوضع ركيزة أخلاقية أو مدونة أخلاقية تحكم التجارة حيث رأى هؤلاء الفلاسفة أننا نحتاج معيار موضوعي نفعي من السلوك لضمان دوام هذه الأسواق عبر الزمن.و كان قانون "حامورابي" في 1780 ق م، أول دليل أخلاقي مسجل يحتوي على حوالي 288 توجيه، كما قامت حضارات قديمة أخرى باستخدام قوانين و مبادئ خاصة بها مثل تعاليم "كونفيشيوس" سنة 500 ق م، والوصايا العشر لموسى، و كذلك القرآن الكريم، كل واحد من تلك الحضارات كانت تلتمس إرساء مواثيق للسلوك و المبادئ تضمن تماسك المجتمعات، و اليوم تدرس أعمال الفلاسفة مثل "أرسطو"، "طاليس" و "إيمانويل" في مدارس إدارة الأعمال الأمريكية[1].

[1] جون،د. سوليفان، "**البوصلة الأخلاقية للشركات، أدوات مكافحة الفساد**"، الدليل السابع لحوكمة الشركات: "قيم و مبادئ الأعمال: آداب المهنة و حوكمة الشركات:مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2009، ص:05.

ثانيا: تعريف أخلاقيات المهنة

يمكن تعريف الآداب والسلوك (الأخلاقيات) كفرع من فروع المعرفة يختص بالخير، الشر و الواجبات الأخلاقية، و تنطوي الآداب و السلوك ضمنيا على اختبار الذات لمعايير "الصواب و الخطأ" و تعبر هذه العبارة "الصواب و الخطأ" على أن محور الأخلاقيات يتركز في وضع قواعد و مقاييس أو معايير الصواب و بالتالي يمكن التعرف على التصرفات الخاطئة .

تعبر الأخلاقيات عن مجموعة من القيم و المبادئ الأخلاقية التي تحكم تصرفات الأفراد، و لذا فكل فرد لديه مثل هذه القيم حتى و لو أنها لم تكن محددة بشكل واضح.

أما الأخلاقيات المهنية فيجب أن تتعدى المبادئ و القوانين الأخلاقية للفرد العادي، حيث تصمم مجموعة من القواعد و تصبح قواعد مهنية تحث على تشجيع السلوك السوي للشخص المهني و تكون واقعي و قابلة للتطبيق في آن واحد[1].

و تهتم الأخلاق المهنية بشكل أساسي بمبادئ السلوك المناسبة للشخص المهني في سلوكه و علاقاته مع الجمهور و العملاء و زملائه المهنيين، و تهتم كذلك بقواعد محددة يمكن الاسترشاد بها في الحالات العملية و هذه القواعد مصممة أصلا للحفاظ على المهني بالمستوى المهني الرفيع، و للتأكيد بأن المهنة تقدم خدماتها بمستوى عال من الأداء، و تعتمد في ذلك على البناء الأخلاقي الذي يشتق من القيم الأساسية كالعدالة التي تمثل قمة عالم الأخلاق[2].

تعد النزاهة و الاستقلالية و الموضوعية أركان أساسية للمفهوم الأخلاقي للمهنة و لمفهوم العدالة بشكل أساسي و هي بمثابة القيم التي تعطي المعنى الحقيقي لوظيفة المراجعة التي يصفها البعض[3] بأنها ما ينجز طبقا لنظام نزيه و شريف يضع السلوك الأخلاقي في الطليعة، و ذلك من خلال مراعاة قواعد السلوك المهني للمراجعة باعتبارها الأساس لتصحيح التجاوزات التي تحدث أثناء ممارسة النشاط و التي قد تحدث بسبب المصالح المتعارضة للأطراف ذات العلاقة بمهنة المراجعة.

ثالثا: أسباب بروز موضوع الأخلاقيات في الآونة الأخيرة

تعبر كلمة "مهني" على المسؤولية التي يتحملها الفرد اتجاه كل من يستفيدون من خدماته، و ذلك

---

[1] William Boynton; Raymond Johnson; and Walter K ell, " **Modern Auditing** " : 7 th, New York, John Wiley & Sons, 2001, p 84.

[2] كريمة الجوهر، محمد الشجيري، " **مفهوم العدالة في التدقيق– دراسة تحليلية**"، تنمية الرافدين، العدد 70 (24): 2002، ص: 255.

[3] **نفس المرجع السابق**، ص: 255 .

من خلال الالتزام بالسلوك الشريف حتى لو كان ذلك على حساب مصلحته الخاصة، من هنا فمراجع الحسابات كمهني يتحمل المسؤولية اتجاه العميل و الزملاء و المجتمع، من خلال الالتزام بالعناية المهنية الواجبة خلال قيامه بتنفيذ مهمة المراجعة.

فازدياد حدة المنافسة بين المراجعين في وقتنا الحالي هو ما أدى إلى تزايد اهتمام المراجع نحو الحفاظ على العميل أكثر من اهتمامه بالحفاظ على جودة الخدمات المالية التي يقدمها له أثر كثيرا على حرص البعض منهم على الالتزام بالسلوك الأخلاقي و ذلك حرصا على إرضاء مدراء الشركات الذين يتعرضون لضغوط كبيرة تمارس عليهم من قبل المساهمين و الدائنين، و الأطراف الأخرى التي تتأثر بالأداء المالي لتلك الشركات.

الفضائح المالية التي حدثت مؤخرا و التي أثبتت تورط شركات مراجعة عملاقة كشركة "آرثر أندرسون" بالتلاعبات المحاسبية التي قامت بها إدارات الشركات التي انهارت مثل شركة "إنرون" و "وورد كوم" و التي طعنت تداعياتها مهنة المحاسبة و المراجعة في الصميم بعد أن تكبد المستثمرون ما يقارب 460 مليار دولار من الخسائر نتيجة الاستثمار في هذه الشركات[1].

بالإضافة إلى انهيار الشركات مؤخرا يمكن تفسير التغيير الملحوظ في الرأي العام حول السلوك المهني للمراجعين بزيادة الوعي حول وجود التضارب في المصالح الناتج عن عمل مراجع الحسابات كمستشار لعملائه[2].

هناك مجموعة من العوامل الأخرى التي أدت إلى الاهتمام بموضوع الأخلاقيات منها، عولمة الاقتصاد التي أدت إلى مزج الثقافات و الأنظمة بحيث لم تعد الشركات تستطيع أن تحكم على ما إذا كانت ممارستها المهنية في موطن الشركة الأم مقبولة أم غير مقبولة في أسواق شركاتها التابعة، و قد ساعدت التكنولوجيا على انتشار العولمة وأصبح تأثير القرارات غير الأخلاقية للشركات أكثر شفافية، و أدت الزيادة في المنافسة إلى منع الاحتكار، و زاد وعي الناس بالممارسات غير الأخلاقية للشركات و كيفية مقاضاتها على تصرفاتها غير الأخلاقية مما أدى إلى زيادة المسؤولية القانونية المترتبة عليها[3].

---

[1] David Cotton, " **Fixing CPA Ethics Can Be an Inside Job**", Jim Kaplan, 2002, [available at http:// www.auditnet.org/ articles/ fixing%20CPA%20ethics%20Cotton%20 editorial, htm, visited 03/02/2010.

[2] David Dwares; and Melissa Mc. Guana, " **A Horney's Talk about Representing Accountants in The Era of Enron and other Corporate Scandals**", The CPA Journal, Mars: 2003. visited 03/02/ 2010.

[3] Donald Kieso; Jessvy Weygand; and Terry Warieled, " **intermediate accounting**" tenth edition: 2001.

المطلب الثاني: الأزمة الأخلاقية و مسببات السلوك اللأخلاقي

أولا: الازمة الأخلاقية Ethical Dilemma

تحدث الأزمة الأخلاقية عندما يواجه الشخص موقف يحتاج فيه إلى اتخاذ قرار حول السلوك الملائم، و يواجه المراجعون و رجال الأعمال كثيرا من الأزمات الأخلاقية أثناء قيامهم بأعمالهم، فعندما يهدد العميل مراجع الحسابات بأنه سوف يستبدله بآخر جديد إذا لم يقم بإصدار تقرير نظيف، يواجه المراجع حينئذ أزمة أخلاقية فيما إذا كان يجب عليه إصدار تقرير نظيف أم لا، و بنفس الشكل إذا قام المراجع بمواجهة مدير المبيعات الذي بالغ و بصورة مادية في قيمة الإيراد السنوي للشركة من أجل الحصول على علاوة يطمح إليها، عندها ستظهر أيضا أزمة أخلاقية صعبة.

و قد طور البعض إطارا منهجيا لمساعدة مراجعي الحسابات في مواجهة الأزمات الأخلاقية، و الغرض من هذا الإطار تحديد القضية الأخلاقية و استخدام التصرفات الملائمة اتجاه هذه القضية، وذلك بناءا على القيم الشخصية للمراجع، و يتضمن هدا الإطار الخطوات التالية[1]:

1) الحصول على المعلومات الملائمة.
2) تحديد القضية الأخلاقية مجال البحث.
3) تحديد المتأثرين باتخاذ القرار و كيفية تأثرهم.
4) تحديد القرارات البديلة المتاحة أمام متخذ قرار لحل الازمة الأخلاقية.
5) تحديد النتائج الناجمة عن اختيار كل بديل.
6) اختيار القرار الأخلاقي المناسب.

ثانيا: مسببات السلوك اللاأخلاقي

يعرف (Alvin Arens) السلوك اللأخلاقي على أنه "السلوك الذي يتعارض مع معتقدات الفرد و مفهومه للسلوك المناسب ضمن ظروف معينة، و كل فرد يحدد لنفسه و لغيره ما هو السلوك الغير أخلاقي كما أنه من الضروري أن يفهم ما الذي يجعل الناس يتصرفون بطريقة يعتبرها غير أخلاقية"[2].

هناك سببان رئيسيان يجعلان الفرد يتصرف بطريقة لا أخلاقية و هما:

- اختلاف المعايير الأخلاقية للشخص عن المعايير الأخلاقية للمجتمع بشكل عام.
- أن يختار الشخص التصرف بطريقة أنانية.

[1] Alven Arens; Randal Elder, and Mark Beasley, " **Auditing and Assurance Services**", International Edition, Ninth edition, New Jersey, Prentice- Hall: 2003, p: 39.

[2] Alven Arens; Randal Elder, and Mark Beasley, **Op., Cit**., p: 74.

و في أغلب الأحيان ينتج التصرف غير الأخلاقي عن التصرف الأناني حيث يكون الشخص على معرفة بأن التصرف الذي يختاره غير صحيح و لكنه يقوم به على أي حال لأن التصرف الأخلاقي سيكلفه التضحية بمصلحة ذاتية خاصة، تستخدم المبررات التالية عادة في تبرير السلوك غير الأخلاقي[1]:

- الجميع يقوم بذلك.
- إذا كانت قانونية فإنها أخلاقية.
- احتمالية الاكتشاف و تقدير النتائج.

و من هنا يعد السلوك الأخلاقي هاما جدا إلى درجة جعلت القيم الأخلاقية جزءا من القوانين، لكن هناك بعض القيم لا أخلاقية التي قد لا تكون موجودة في القوانين بسبب طبيعة هذه القيم و التي تعتمد على الحكم الشخصي، كأن يكون الشخص جديرا بالثقة، الاحترام ، المسؤولية، العدالة، الاهتمام و المواطنة، لكن هذا لا يعني أن المبادئ أقل أهمية لجعل المجتمع منظما بشكل جيد[2].

يتحمل المحاسب كمهني واجبات أخلاقية أكثر من المواطن العادي و يتحمل المراجع مسؤولية اتجاه العميل و المجتمع و زملاء المهنة، و للمحافظة على هذه المسؤولية فإنه على المراجع الالتزام العالي بقواعد السلوك المهني، و قد منح المجتمع جزءا كبيرا من المهنيين الاستقلالية و الحكم الذاتي كميزة لهم، و بالمقابل فإنه على المهنيين تشجيع الالتزام بمعايير عالية من السلوك الأخلاقي فيما بينهم، و إلا فإن المستفيدين من خدماتهم سيقومون بالشك في استقلاليتهم، كما تتدنى الثقة فيهم[3].

المطلب الثالث: فقد أخلاقيات المهنة و علاقتها بالحوكمة

تمر مهنة المحاسبة بل قطاع الأعمال بأسره هذه الأيام بأزمة ثقة عميقة يمكن التعبير عنها بأزمة أخلاقيات نابعة من سيطرة الجشع و المصالح الخاصة الضيقة بصورة واضحة على جزء كبير من هذا القطاع في مختلف دول العالم[4].

أولا: أسباب انهيار شركة إنرون

يعد انهيار شركة انرون نهاية عام 2001 من أبرز الشركات التي سقطت نتيجة العديد من العوامل

---

[1] Alven Arens**, Op. Cit**., p: 76.

[2] Donald Kieso, **Op.Cit**., p:76.

[3] Richard Schroder; Myrtle Clark; and Jack Cathey, " **Accounting Theory and Analysis: Text cases and Readings**", Seventh Edition, New York: 2001, John Wiley & Sons, p: 527.

[4] بهجت محمد فداء، " **أزمة الثقة في مهنة المحاسبة: الأسباب و الاقتراحات**"، مؤتمر المحاسبة الأول: دور مهنة المحاسبة في حماية الاستثمارات و تنميتها، تنظيم الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالتعاون مع الاستشاريين الدوليين: الشرق الأوسط، الرياض: 2002، ص: 17.

لعل من أبرزها:

عدم التطبيق أو انعدام أخلاقيات المهنة و العمل، حيث سقطت الشركة العملاقة بأصول تقدر قيمتها ب 63,4 مليار دولار، الأمر الذي شكل أكبر إفلاس لشركة أمريكية، و ربما على مستوى العالم أجمع.

و قد أورد "بارير" [1] بعض العوامل التي أدت إلى هذا السقوط المدوي:

- أن مجلس الإدارة أوكل مهمة مراجعة الصفقات التي تقوم بها الشركة للجنة فرعية داخل الشركة، و لم تقم الشركة إلا بمراجعة خاطفة سريعة لتلك الصفقات، كما أن مجلس الإدارة أخفى معلومات في غاية الأهمية كان من الممكن أن تؤدي معرفتها إلى اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة.
- قامت إدارة الشركة بتضخيم أرباح الشركة إلى حوالي مليار دولار في العام الذي سبق انهيار الشركة، كما أن الرقابة الداخلية في الشركة قد فشلت من الناحية الأخلاقية و المالية كنتيجة للخداع المستمر، إضافة إلى أن مكتب "أرثر أندرسون" الذي كان مكلفا بمراجعة حسابات الشركة كان يقوم بالمراجعة الداخلية أيضا، بالإضافة لكونه يقدم خدمات استشارية هائلة.
- تعد حادثة "أنرون" تذكيرا هاما لطبيعة العلاقة المهمة بين المراجعة الداخلية مع لجنة المراجعة حيث يحتاج المراجعون الداخليون كما هو الحال بالنسبة للمراجعين الخارجيين لرفع تقاريرهم إلى لجنة المراجعة بكل ما يواجههم مباشرة بدلا من رفعها للإدارة.

كذلك قيام مكتب المراجعة (أرثر أندرسون) و الذي كان أحد المكاتب الخمسة الكبرى آنذاك بتقاضي مبلغ 25 مليون دولار كأتعاب لقيامه بمراجعة حسابات شركة أنرون سنة 2000، في حين أنه تقاضى مبلغ 27 مليون دولار لقيامه بأعمال استشارية لنفس الشركة لنفس السنة و هو الأمر الذي يعد دليلا على أن استقلال المراجع و حياده يصبح مهددا إذا جمع بين هتين المهمتين [2]، لذلك قررت بقية المكاتب بعد هذه الحادثة عدم الجمع بين هتين الخدمتين لنفس العميل و هو الأمر الذي تم إقراره بعد ذلك عبر قانون "سار بون أوكسلي" (Sarbanes- Oxley Act, 2002) و الذي وصف بأنه أكثر التشريعات أهمية و تأثيرا في حوكمة الشركات و الإفصاح المالي و ممارسة مهنة المراجعة منذ قانون تداول الأوراق المالية الأمريكي خلال الثلاثينيات من القرن الماضي.

---

[1] Barrieer, M., " **Relating to the Audit Committee**", Internal Auditing, 59 (2), April: 2002, pp: 29- 33.

[2] Buchalter, S., and Yokomoto, K., "**Audit Committee's Responsibility",** The CPA Journal, March, 73 (3): 2003, pp: 18- 23.

بالإضافة إلى ذلك قام مكتب "أرثر أندرسون" بمهمة المراجعة الداخلية لنفس الشركة، و هو الأمر الذي ساهم بشكل كبير في حدوث تلك الفضائح (Tonger et all)[1]، و لذلك ذكر الكاتب أن شركة أرثر أندرسون فشلت في أن تدلي برأي صادق و عادل بسبب الضعف في المعايير الأخلاقية المهنية، و هو ما أدى إلى انهيارها و خروجها من ميدان المنافسة.

كذلك تعمد إدارة الشركة إخفاء خسائرها و التزاماتها، و محاولتهم إعطاء صورة خادعة عن حقيقة نتائج الشركة و وضعها المالي، حيث أن رئيس مجلس إدارة شركة إنرون أعلن قبل أسابيع قليلة من انهيار الشركة، أن وضع الشركة قوي.

ثانيا: الدروس المهمة التي أظهرها انهيار شركة إنرون

لقد أظهر انهيار شركة انرون وغيرها من الشركات التي انهارت في العالم الكثير من الدروس و أهمها:

- أنه ينبغي على مراجع الحسابات أن يسأل سؤال مهم قبل دخوله في عملية المراجعة، و السؤال هو: ما نوع نشاط الشركة؟ و الإجابة عليه سوف تحدد كلا من طريقة تحديد الإيراد و درجة الخطورة (Rittenberg)[2].
- شركاء مكتب "أرثر أندرسون" و بقية فريق العمل لم يكونوا مدربين على تبني نظرة الشك المهنية، و التي كان من الضروري عليهم تبنيها، و لذلك كانوا يقبلون و بكل سهولة تقديرات و توجيهات الإدارة في القضايا و الصفقات المالية (Benston and Hardgraver).
- فشل لجنة المراجعة في التقرير عن المخالفات الكامنة في شركة "أرثر أندرسون" بسبب ضعف المتطلبات النظامية في هذا الخصوص ، غير أن دراسة فيلو و آخرون (Felo et all)[3] بينت أن لجنة المراجعة كانت متوافقة مع متطلبات بورصة الأوراق المالية و بورصة نيويورك و بقية الجهات الأخرى مما يدل على أن القضية ليست قضية قوانين و متطلبات نظامية، ولكن القضية تبدوا أخلاقية إلى حد بعيد.
- كما عبر تونجي و آخرون (Tonger et all) و ذكر أن شركة إنرون تواجد بها "صوريا" نظام لحوكمة الشركات يشتمل ميثاقا أخلاقيا و لجنة مراجعة، غير أنه لا شيء من ذلك حقيقي كان موجودا على أرض الواقع.

[1] Tonger, A., Greer, L., and Lawton, A., "**The Enron Story, you can fool some of the people some of the time, ..., Business Ethics**", A European Review, January 12 (1): 2003, pp: 4- 22.

[2] Rittenberg, L., **"Lessons for Internal Auditing**", Internal Auditing, April: 2002, pp: 32.

[3] Felo, A., J.; Mahoney, D., P., and Solieri, S., A., **"New Accountability for Corporate Audit Committees"**, Strangic Finance, 83 (11), May: 2002, pp: 62- 65.

و يبين **الجدول (2– 2) وضع بعض أفراد الشركة و الذين تم تصنيفهم نظريا من أدوات نظام حوكمة الشركات:**

مؤشرات نظام الحوكمة على الشركة	المواصفات في إنرون
– الاتصال مع المستثمرين	– كذب و خداع
– العلاقة مع مشرعي الأنظمة و الصلاحيات الرسميين	– علاقة قوية جدا
– عدد المدراء غير التنفيذيين المستقلين	– الاستقلال محل نظر
– وجود ميثاق أخلاقي في الشركة	– مطروح و منبوذ
– لجنة المراجعة	– غير فعالة و يوجد أيضا تعارض في المصالح
– لجنة التعويضات	– تم رفع دعوى على رئيس اللجنة لوجود صفقاتها
– قيام المدراء غير التنفيذيين بمهام واضحة	– في أدنى حد
– الفصل الواضح بين وظيفتي المراجعة الداخلية و الخارجية	– لا وجود لذلك لقيام مكتب أرثر أندرسون بالجمع بينهما
– وجود نظام يمنع تضارب المصالح	– لا وجود له
– تعريف واضح لمهام و مسؤوليات المدراء	– تم وضعه في الظلام و فشل في القيام بمهامه

المصدر: Tonger et al , **op., cit.,** P: 16 :2003

ثالثا: العلاقة بالحوكمة

لقد أشار ريزي و آخرون [1] إلى أن الفضائح المالية و التي اجتاحت الكثير من الشركات، سواء في الولايات المتحدة الأمريكية أو غيرها، قد أثار المخاوف حول الدور الذي تقدمه مجالس الإدارات، و كذلك لجان المراجعة في مراقبة و متابعة العمليات المالية، و بالتالي حماية الشركات من الغش و التلاعب، و هو ما جعل موضوع حوكمة الشركات تحت المجهر من حيث النقد الحاد للإجراءات الرقابية المتبعة في الشركات.

[1] Rezaee, Z., Olibe, K., O and Minnuir, G., **"Improving Corporate Governance: The Role Of Audit Committee Disclosures**", Managerial Auditing Journal 18, May: 2003, pp: 530- 535.

كما أوضح أستولوي (Stolowy)[1] أن انهيار شركة انرون و غيرها لم يكن نتيجة وجود خرق "ثقب" في النظام لكنه فشل ذريع في الرقابة و مبادئ حوكمة الشركات، و أن أسلوب حل المشكلة لن يكون عن طريق نظام الحوافز و المكافآت وحده، و أن حالة شركة انرون كانت عبارة عن مرض و وباء عام أصاب جزءا فاسدا ملوثا من المهنة اقترن بتواطؤ قوي من قبل القائمين على إدارة و رقابة الشركة.

و لم تكن حالة شركة انرون فريدة من نوعها بل وقعت حالات فشل كثيرة من الشركات كشركة جنرال الكتريك و التي أظهرت مؤشرات بعض التحقيقات أن أهم أسباب انهيارها هو الفضائح المالية و المحاسبية (سليمان عبد الصغير)[2].

و لذلك بين آخرين أن هناك عدة عوائق فكرية متأصلة في حاجة ماسة للتغلب عليها ليستطيع علم المحاسبة حل الكثير من المشاكل العالقة بشأن الشركات المنهارة، منها: الاعتقاد السائد أن المحاسبة كمهنة، قادرة على حل جميع المشاكل التي تواجهها في حين أنه جزء من نظام العدالة في المجتمع.

---

[1] Stolowy, H., "**Nothing Like The Enron Affair Could Happen in France**", European Accounting Review 14 (2): 2005, pp: 405- 415.

[2] سليمان عبد الله الصغير، "**فاعلية مجالس الإدارات و أنظمة الرقابة في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية: دراسة حالة**"، بحث مقدم إلى الندوة 10 لسبل تطوير المحاسبة، السعودية: جامعة القصيم، 2003، ص: 10

المبحث الثالث: الوسائل التي تشجع المراجعين على الالتزام بأخلاقيات المهنة

نتيجة للانهيارات الضخمة لبعض الشركات و الإفلاسات التي تم الإشارة إليها فيما سبق، و نظرا لاقتناع مستخدمي القوائم المالية بضعف الدور الذي يؤديه المراجع في تخفيض المخاطر الناتجة عن إصدار قوائم مالية غير دقيقة، فقد ظهرت الحاجة إلى تدعيم ثقة المجتمع بنوعية المراجعة و أصبح من المحتم على المراجع إثبات استقلاليته و حياده التام من خلال تطبيق روح القوانين و عدم الاكتفاء بنصها و كذا الالتزام بالسلوك الأخلاقي، حيث هناك مجموعة من الوسائل التي تشجعه على ذلك.

و انطلاقا مما سبق ستحاول الباحثة التطرق إلى معايير المراجعة الدولية في **المطلب الأول**، و في **المطلب الثاني** رقابة الجودة و عملية مراجعة النظير، أما في **المطلب الثالث** فسنحاول التطرق إلى أخلاقيات المهنة في الجزائر و الدولية.

المطلب الأول: معايير المراجعة الدولية[1]

إن مهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين، كما نص عليها نظامه الأساسي هو " تحسين و تطوير مهنة المحاسبة بالشكل الذي يجعلها قادرة على توفير خدمات مستمرة و بنوعية رفيعة لصالح الجمهور"، و لسعيه لتحقيق هذه المهمة، قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بتشكيل اللجنة الدولية للممارسة مهنة المراجعة ، و ذلك لإصدار و تطوير المعايير و البيانات حول المراجعة و الخدمات ذات العلاقة نيابة عن المجلس، و لغرض مساعدة الهيئات الأعضاء في تطبيق المعايير الدولية للمراجعة، فان اللجنة و بدعم من مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين سوف تسعى إلى ترويج قبولها بشكل طوعي.

أولا: اللجنة الدولية لممارسة مهنة المراجعة[2]

إن اللجنة الدولية لممارسة مهنة المراجعة هي لجنة دائمة تابعة إلى مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، و أعضاء هذه اللجنة هم الذين تم ترشيدهم من قبل الهيئات الأعضاء للدول التي تم اختيارها من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين لعضوية اللجنة، و يجب أن يكون الممثلون الذين تم تسميتهم من قبل الهيئات الأعضاء لعضوية هذه اللجنة أعضاء في واحدة من تلك الهيئات. و لغرض الحصول على

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "**إصدارات التدقيق و السلوك الأخلاقي**": عمان،2003، ص: 92.

[2] أشرف عبد الحليم كراجة، "**مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن و الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها: دراسة ميدانية**"، أطروحة دكتوراه ،قسم المحاسبة جامعة الأردن، الأردن:2004، ص-ص: 76، 77.

عدد واضح من الآراء فإنه من الممكن للجان الفرعية التابعة إلى اللجنة أن تظم أفرادا من أقطار ليست ممثلة في اللجنة، كما أنه من الممكن طلب معلومات من منظمات أخرى.

ثانيا: مجالات تطبيق المعايير الدولية للمراجعة

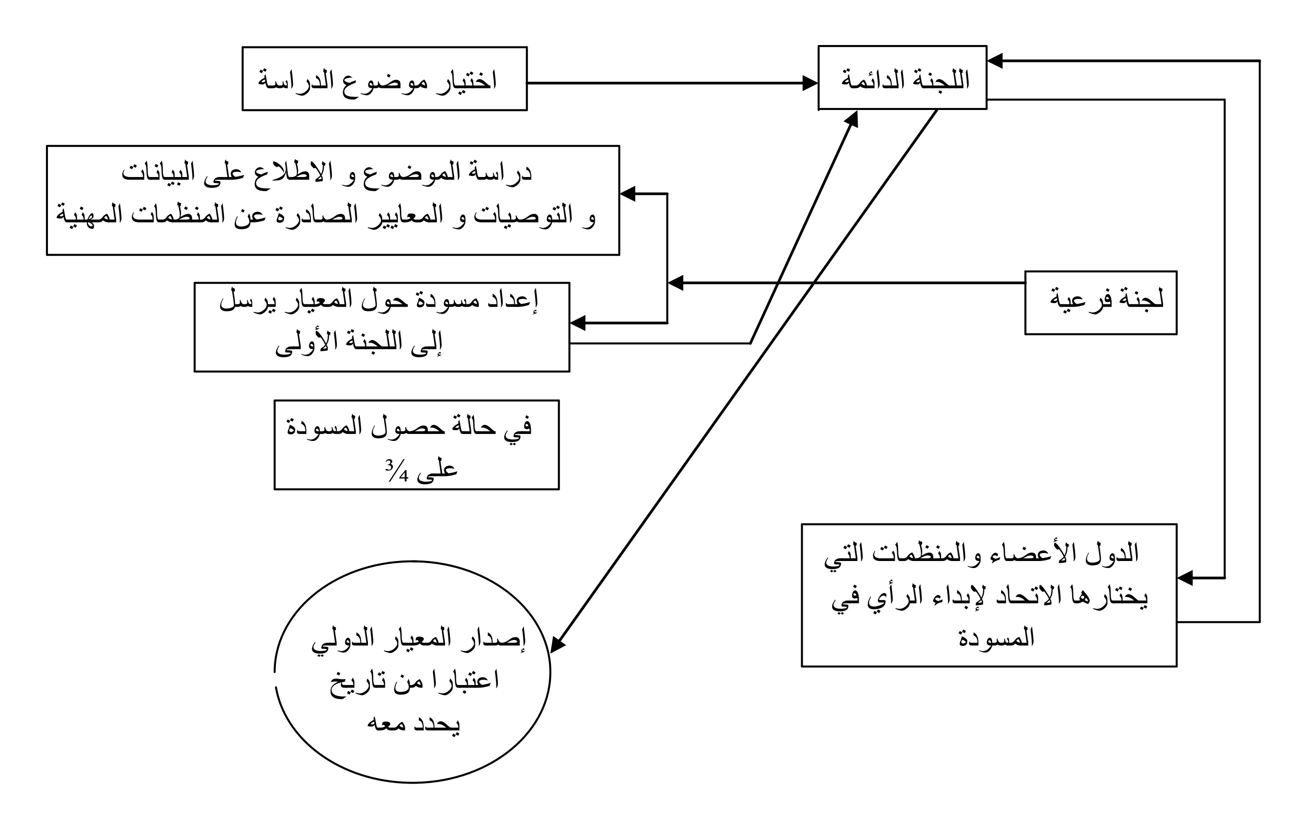
يتم تطبيق المعايير الدولية للمراجعة عند مراجعة البيانات المالية الأخرى، كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة عند مراجعة المعلومات و الخدمات ذات العلاقة. و تحتوي المعايير الدولية للمراجعة على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية و على الإرشادات ذات العلاقة، على شكل شروح و إيضاحات و معلومات أخرى. كما أن المبادئ الأساسية و الإجراءات الجوهرية يجب أن تفسر و تؤول حسب سياق الكلام الوارد في الشرح و التفسير و التي توفر إرشادات لغرض تطبيقها.

في الظروف الاستثنائية قد يرتئي مراجع الحسابات بأنه من الضروري أن يتخلى عن المعيار الدولي للمراجعة لكي يتمكن من تحقيق الهدف من المراجعة بشكل أكثر فاعلية و في هذه الحالات، فإنه على المراجع أن يكون مستعدا لتبرير هذا التخلي، و يفضل أن يتم تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الأمور الهامة و الأساسية فقط.

كما أن المعايير الدولية للمراجعة لا تلغي المعايير المحلية، و التي تتحكم بمراجعة المعلومات المالية الأخرى في بلد معين، و في حالة مطابقة المعايير الدولية للمراجعة مع المعايير المحلية في موضوع معين، فإن مراجعة المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى في ذلك البلد وفقا للمعايير المحلية سوف يتطابق تلقائيا مع المعايير الدولية للمراجعة، بما يتعلق بذلك الموضوع. أما في حالة اختلاف المعايير المحلية أو تعارضها مع المعايير الدولية للمراجعة في موضوع معين فإنه على الهيئات الأعضاء الالتزام بمسؤوليات العضوية المبنية في النظام الأساسي للاتحاد الدولي للمحاسبين و المتعلق بتلك المعايير الدولية للمراجعة.

و تقوم اللجنة الدولية لممارسة مهنة المراجعة بدورها في صياغة و تعميم المعايير الدولية للمراجعة بموجب آلية معقدة من الإجراءات الهادفة إلى تحقيق سمتي الملائمة و القبول العام من قبل الدول و المنظمات التي تتمتع بعضوية اللجنة و يمكن تمثيل تلك الآلية بالشكل (2– 1). و قد أصدرت المعايير في مراحل زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطها بمراحل عملية المراجعة، و أصبح لدينا بناءا على ذلك رقمان لكل معيار أحدهما طبقا لتاريخ الإصدار و الثاني طبقا لموضوع المعيار، و أخذ التبويب الأول تبويب يبدأ من رقم (1) و أخذ التبويب الثاني تبويبا يبدأ من رقم (200).

الشكل (2- 1): آلية صياغة و إصدار و تعميم معايير المراجعة الدولية



المصدر: محمود الناغي، "**دراسات في المعايير الدولية للتدقيق: تحليل و إطار للتطبيق**"، المكتبة العصرية، المنصورة: 2000، ص: 73.

المطلب الثاني: رقابة الجودة لأعمال المراجعة و مراجعة النظير

أولا: رقابة الجودة لأعمال المراجعة

و هي الوسيلة التي يمكن بواسطتها أن يتأكد كل مكتب مراجعة و إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير المراجعة المتعارف عليها، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه، كما تشجع الرقابة على الجودة أيضا مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المراجع و التي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجامع المحاسبية، و من المهم أن تصمم هذه المقاييس بقصد تكوين رأي صحيح للمراجع عن القوائم المالية بالإضافة إلى صياغة هذا الرأي بصورة واضحة تدعم من قابلية الاعتماد عليه من قبل مستخدمي البيانات المالية[1].

[1] رلى دهمش، " **مدى رقابة الجودة مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن: دراسة ميدانية**"، المحاسب القانوني العربي، العدد 94، كانون الثاني- شباط: 1996، ص: 27.

لقد وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير توفر إرشادات حول رقابة الجودة الخاصة ب[1]:

- الإجراءات المرتبطة بأعمال التدقيق بشكل عام.
- الإجراءات الخاصة بالأعمال التي تم إناطة مسؤوليتها إلى المساعدين في عملية المراجعة الفردية.

حيث يجب تنفيذ سياسات و إجراءات رقابة الجودة عند هذين المستويين:

1- **على مستوى مكاتب المراجعة**

أي على مستوى الشركاء في المكتب الذين يقدمون خدمات المراجعة أو المهني الفرد الذي يقدم هذه الخدمات حسب الظروف.

على مكتب المراجعة تنفيذ سياسات و إجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن كافة أعمال المراجعة قد تمت حسب المعايير الدولية للمراجعة، أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة. و تعتمد طبيعة توقيت، نطاق سياسات و إجراءات رقابة الجودة لمكتب التدقيق على عدد من العوامل هي:

- حجم و طبيعة الأعمال المهنية للمكتب.
- اتساع نشاطه الجغرافي.
- هيكله التنظيمي.
- الاعتبارات الملائمة المتعلقة (تكلفة/ منفعة).

لذا فإن السياسات و الإجراءات الشخصية التي تتبناها مكاتب المراجعة سوف تختلف، كذلك توثيقها، كما يجب أن تتضمن سياسات أهداف رقابة الجودة التي يتبناها مكتب المراجعة ما يلي:

أ- **المتطلبات المهنية:** على كافة أفراد مكتب المراجعة الالتزام بمبادئ الاستقلال، الأمانة، الموضوعية، السرية و السلوك المهني.

ب- **المهارات و الكفاءة:** على مكتب المراجعة توظيف أفراد من الذين حصلوا و حافظوا على المعايير الفنية و الكفاءة المهنية المطلوبة، للقيام بانجاز مهامهم بالعناية اللازمة.

ج- **توزيع المهام:** يجب أن تعهد أعمال المراجعة إلى أفراد مما يمتلكون درجات من التدريب الفني و الكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات.

د- **الإشراف:** ينبغي أن يكون هناك توجيه و إشراف و متابعة للأعمال على كافة المستويات، و ذلك لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.

ه- **التشاور:** يجب التشاور داخل و خارج مكتب المراجعة عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة.

[1] **الاتحاد الدولي للمحاسبين**، مرجع سابق، ص: 169.

و- **قبول العملاء و المحافظة عليهم:** يجب على مكتب المراجعة إجراء تقييم للعملاء المحتملين و متابعة علاقاته مع عملائه الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على المؤسسة عند اتخاذ قرار بقبول أو استبقاء العميل، لن تأخذ بعين الاعتبار استقلالية المؤسسة و قابليتها لخدمة العميل بشكل ملائم، و الأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل.

ز- **المراقبة:** يجب على مكتب المراجعة أن يراقب باستمرار ملائمة و فاعلية تطبيق سياسات و إجراءات رقابة الجودة، و ذلك بطريقة توفر قناعة معقولة، بأن هذه السياسات و الإجراءات فهمت و طبقت.

2- على مستوى الفرد المهني

على المراجع تطبيق إجراءات رقابة الجودة المتماشية مع سياسات و إجراءات مكتب المراجعة لكل عملية مراجعة على المستوى الفردي و على المراجع و مساعديه مما أوكلت إليهم مسؤولية الإشراف و المتابعة المطلوبة لكل مساعد، كما أن إناطة المساعدين يجب أن تتم بطريقة توفر قناعة كافية بأن هذا العمل سوف يؤدى بالعناية المطلوبة من قبل أشخاص يمتلكون درجات من الكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات.

أ- **التوجيه:** يحتاج المساعدون الذين أنيطت إليهم الأعمال إلى توجيه ملائم، و يتضمن ذلك التوجيه إعلام المساعدين بمسؤوليتهم و الأهداف و الإجراءات التي عليهم أداؤها. و إعلامهم بالأمور التي لها علاقة بعملهم كطبيعة عمل العميل و المشاكل المحاسبية الدقيقة المحتمل ظهورها و التي تؤثر على طبيعة و توقيت ومدى إجراءات المراجعة. كما يعد برنامج المراجعة من الوسائل الهامة في إبلاغ توجيهات المراجعة، كذلك تعد تقديرات الوقت اللازم لكل عملية مراجعة، و الخطة العامة لعملية المراجعة من العوامل المساعدة في إبلاغ هذه التوجيهات.

ب- **الإشراف:** للإشراف صلة وثيقة بكل من التوجيه و المتابعة و يمكن أن يتضمن عناصر من كليهما و يقوم الأشخاص الذين لديهم مسؤوليات الإشراف بالأعمال التالية خلال عملية المراجعة:

- مراقبة تقدم عملية المراجعة لدراسة فيما إذا كان:
  - المساعدون يمتلكون المهارات و الكفاءة لانجاز الأعمال الموكلة إليهم.
  - المساعدون يفهمون التوجيهات الصادرة إليهم.
  - قد تم انجاز العمل حسب الخطة العامة للمراجعة و حسب برنامج المراجعة.
- الاطلاع على التفسيرات المحاسبية و التدقيقية الهامة التي ظهرت خلال عملية المراجعة و قيامهم بتقييم أهميتها و تعديل خطة المراجعة و برنامج المراجعة بالشكل المناسب.

- تسوية كافة الاختلافات في الآراء المهنية بين الأفراد و دراسة مستوى التشاور الملائم.

ج- **المتابعة:** من الضروري متابعة العمل المنجز من قبل كل مساعد بواسطة أفراد يحملون نفس الكفاءة على الأقل، لمعرفة فيما إذا كان:

- العمل قد تم انجازه حسب برنامج المراجعة .
- العمل قد أنجز وتم توثيق النتائج التي تم الحصول عليها بشكل ملائم.
- كافة الأمور الهامة المتعلقة بالمراجعة قد تم تسويتها أو أشير إليها في استنتاجات المراجعة.
- أهداف إجراءات المراجعة قد تحققت.
- الاستنتاجات الموضحة تنسجم مع نتائج العمل الذي تم انجازه، و تؤيد الرأي المهني.

و لا بد من المتابعة الدورية للمخاطر الملازمة و مخاطر المراقبة، نتائج اختبارات الرقابة و أي تعديلات جرت على الخطة العامة للمراجعة و برنامج المراجعة الناتجة عن ذلك.

ثانيا: عملية مراجعة النظير Peer Review

و تعني مراجعة العمل الذي قام به محاسب قانوني من قبل محاسب قانوني أخر، و ذلك للتأكد من تطبيق نظام رقابة الجودة [1]، و الهدف من عملية مراجعة النظير هي تحديد فيما إذا كانت مكاتب المراجعة قد وضعت سياسات و إجراءات لتطبيق معايير رقابة الجودة و التأكد من إتباعها على أرض الواقع.

و تتم مراجعة النظير لأعمال المكاتب المنتسبة لقسم الشركات المدرجة بالسوق المالي أو قسم الشركات الخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية مرة كل ثلاث سنوات على الأقل، و يتم إدارة عملية هذه المراجعة الخاصة بالمكاتب المنتسبة لقسم الشركات المدرجة بالسوق المالي عن طريق برنامج يعده مجلس الرقابة و المتابعة الأمريكي (Public Oversight Board (POB، و يتم إدارة عملية مراجعة الأعمال لأعضاء قسم الشركات الخاصة من خلال جمعية المحاسبين القانونيين في الولايات State Societies (CPA) ، و تحت الإشراف المباشر لمجلس مراجعة الأعمال التابع لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، و تتم عادة عملية مراجعة النظير عن طريق مكتب مراجعة يتم اختياره من قبل مكتب المراجعة الذي سوف تتم مراجعة أعماله، و الخيار الآخر هو الطلب من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي أو جمعيات مراجعي الحسابات القانونيين State Society، أن ترسل فريقا للقيام بهذه المهمة، و بعد أن يتم الانتهاء من عملية النظير يقوم المراجعون بإصدار النتائج و التوصيات، و يتم قبول مكاتب

---

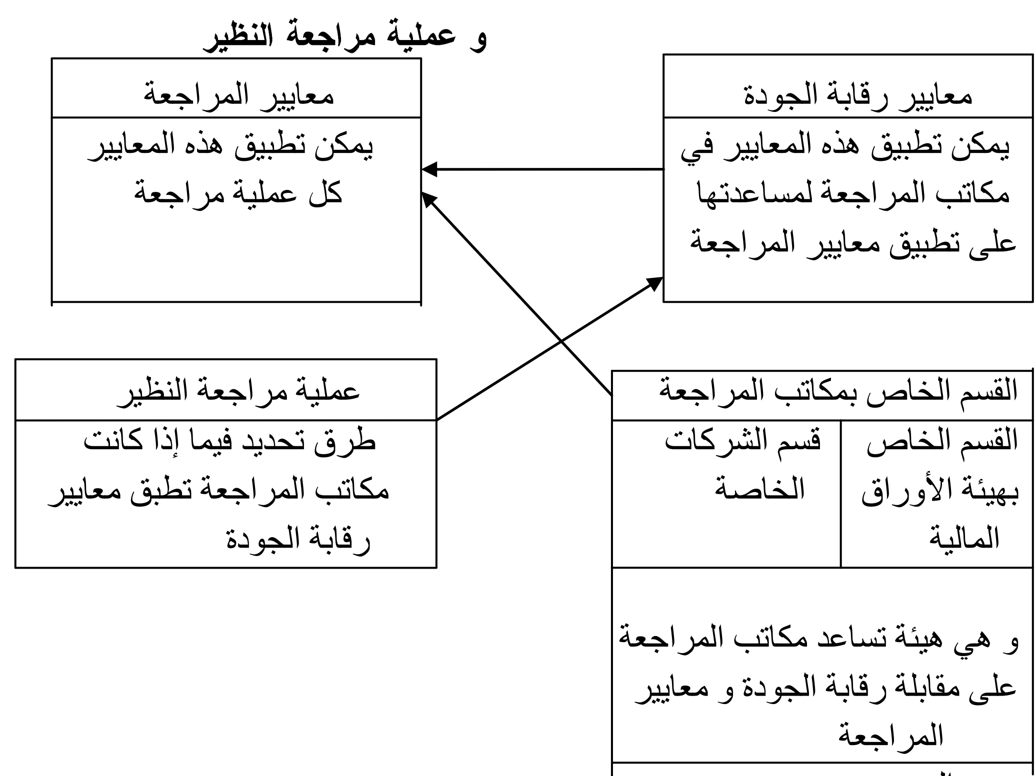
[1] Calven Arens, **Op., Cit.**, p: 40.

المراجعة فقط التي تجتاز عملية مراجعة النظير بشكل مرض كعضو في قسم الشركات المدرجة بالسوق المالي أو القسم الخاص بالشركات.

كما تتم مراجعة النظير أيضا لمكاتب المراجعة المنتسبة إلى جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين دون أن تكون منتسبة إلى قسم الشركات المدرجة بالسوق المالي أو القسم الخاص بمكاتب المراجعة مرة كل ثلاث سنوات على الأقل، و لديها نفس الأهداف لعملية المراجعة التي تتم للأعضاء المنتسبين لقسم الشركات المدرجة بالسوق المالي أو القسم الخاص بمكاتب المراجعة، و يتم إدارة عملية مراجعة النظير لهؤلاء الأعضاء من خلال جمعيات المحاسبين لقانونيين في الولايات State Societies و تحت الإشراف المباشر لمجلس مراجعة الأعمال لمعهد المحاسبين القانونيين[1].

تعد عملية مراجعة النظير مفيدة لكل من المهنة و مكاتب المراجعة الجودة، و من ثم فإن المهنة تستفيد من الأداء المطور لمكاتب المراجعة و تحقق نوعية مراجعة أعلى، و من ثم تعزز من سمعة المكتب و فاعليته و تخفف من احتمالية مقاضاته، و تعد عملية مراجعة النظير عملية مكلفة و لابد من إجراء عملية الموازنة بين التكلفة و المنفعة.

الشكل (2- 2): العلاقة بين معايير المراجعة، رقابة الجودة، و القسم الخاص بمكاتب المراجعة و عملية مراجعة النظير



المصدر: Alven Arens, Randel Elder and Mark Beasley, “ **Auditing and Assurances Services** “, ninth edition, New Jersey Prentice- Hall, 2003, p: 38.

---

[1]Calven Arens, **Op., Cit**., p 37.

المطلب الثالث: قواعد السلوك المهني

من أهم القوانين التي تحث على التمسك بأخلاقيات المهنة هي قواعد السلوك المهني، حيث تشير قواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى أن العلامة المميزة للمهنة هي قبول مسؤوليتها اتجاه الجمهور و قد حصلت مهنة المراجعة على سمعة تمتعها بالنزاهة و الموضوعية و الكفاءة من خلال سنواتها العديدة في خدمة العملاء و أصحاب العمل و الجمهور، و كل مراجع يخفق أو يلاحظ أنه يخفق في الامتثال للمعايير المهنية و المتطلبات القانونية يجعل من الصعب المحافظة على سمعة المهنة التي ينتمي إليها.

أولا: قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر

بناءا على قرار رئيس الحكومة "أحمد أويحي" و وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 15 أفريل 1996 تم إصدار قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد. الذي يتكون من ثلاث أقسام مقسمة إلى أجزاء و هي بالتفصيل كما يلي:

المادة01: يحدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين الذين يدعون في صلب النص "عضو النقابة أو المهني"

1- **القسم الأول: واجبات المهني**

1-1 **واجبات المهني في أداء مهنته و في علاقاته مع زبائنه و موكليه:** يتضمن المواد:

المادة02: يجب على عضو النقابة أن يتحلى **بالرصانة** في أداء مهامه، و أن يحرص على حياته الخاصة و المهنية على تجنب كل تصرفه من شأنه المساس بكرامة المهنة و شرفها .

- يؤدي مهمته بصرامة.
- تستند الإجراءات إلى المقاييس التي تنشرها النقابة و القواعد المتعارف عليها.

المادة 03: تستند علاقات أعضاء النقابة بزبائنهم و موكليهم إلى **الأمانة، الاستقلال،** واجب القيام بمهمتهم **بشرف** و **ضمير مهني.**

المادة 04: الالتزام **بالعناية المهنية،** كل الأعمال الضرورية مع مراعاة **الحياد، الإخلاص،** الشرعية المطلوبة، و كذا القواعد الأخلاقية المهنية.

المادة 05: يجب على المهني عند ممارسة مهامه أن يقوم بما يأتي:

- تنفيذ الخدمات المطلوبة بعناية.
- يحترم الآجال المتفق عليها ، - يعلم الزبون.

– يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معللا و مؤسسا.

– السهر فيما يخص التصريحات الجبائية و تصريحات الشركات، على احترام زبائنه للتشريعات المعمول بها في هذا المجال، مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ تشوه استقلاليته و تحمله المسؤولية.

المادة 06: يجب الالتزام **بسر المهنة** في أداء مهنتهم، كما يجب على موظفيهم احترام سر المهنة.

المادة 07: يتحمل كل عضو في النقابة واجب و مسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملائمة و اقتراحها حسب طبيعة المهمة المسندة إليه في ظل احترام الشرعية.

المواد: 08، 09، 10: و تتضمن تحديد واجبات الخبير المحاسب و المحاسب المعتمد عن طريق **اتفاقية أو رسالة تكليف،** و اللتان توقع عليهما الأطراف المعنية قانونا، و تشمل هذه المواد خصوصا:

– طبيعة الأعمال الواجب القيام بها و حجمها.

– دورية المهمة و مدتها.

– مبلغ مقابل الأتعاب الإجمالي.

– مبالغ التسبيقات على مقابل الأتعاب المدفوعة في بداية انجاز الأعمال و أثنائها.

المادة 11: على الخبير المحاسب و المحاسب المعتمد الذي يتعذر عليه القيام بالمهمة التي قبلها أن يعلم زبونه بذلك و يعيد إليه الوثائق في أجل شهر واحد.

المادة 12: أن يبلغ محافظ الحسابات قبول تعيينهم كما يلي:

– إما بالتوقيع على محضر الجمعية العامة التي عينتهم و يرفق بعبارة " مطابق لقبول وظيفة محافظ الحسابات"، و تاريخ ذلك.

– إما بواسطة رسالة قبول.

المادة 13: في حالة تعيين أكثر من محافظ حسابات، يقوم كل واحد منهم بمهمته، و يتحمل شخصيا مسؤولية ذلك كاملة. و عندما يكون في فترة توكيل، لا يجوز لزميل له لا يقبل أن يكون محافظا شريكا له إلا بعد انتهاء هذا التوكيل.

1-2 واجبات المهني في علاقاته مع النقابة

المادة 14: يجب على المهني أن يعلم مجلس النقابة الوطنية في أجل شهر بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية و لا سيما بما يلي:

-المتابعات الإدارية و القضائية.

- النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكليه.

- التعليق الإداري لنشاطاته، مع تقديم دليل على قفل ملفاته عند الاقتضاء.

- توقيف نشاطه نهائيا.

- تغيير محل ممارسة المهنة.

المادة 15: إذا حدث مانع لخبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد حال دون ممارسة نشاطه، بسبب تدبير تأديبي أو لأي سبب آخر، يعين مجلس النقابة من بين زملائه قائما بالإدارة مؤقت أو قائمين بالإدارة يكلفون بمواصلة تنفيذ المهام الجارية، مع مراعاة قبول الزبائن و الزملاء الذين وقع عليهم الاختيار.

يتقاضى القائم بالإدارة المؤقت مرتب منصفا يراعي الأتعاب المطابقة للأعمال التي أدوها و الأعباء.

المادة 16: يجب على الخبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد الموقع على اتفاقية استئناف التكفل بالزبائن أن يعلم النقابة بذلك في 30 يوم التي تلي تاريخ التوقيع أو سريان تطبيقها.

المادة 17: يجب على محافظ الحسابات أن يبلغ النقابة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام في اجل 10 أيام ابتداء من تاريخ قبول كل توكيل.

1-3 **واجبات المهني في علاقاته بزملائه**

المادة 18: يجب على عضو النقابة الذي طلب منه زبون أو موكل أن يحل محل زميل له ألا يقبل المهمة إلا بشرط: - أن يتأكد أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون.

- أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه، و توجه نسخة إلى المجلس، كما يجب أن يمتنع عن توجيه أي انتقاد لزميله السابق، و يتأكد أن زميله قد تقاضى مقابل أتعابه.

المادة 19: لا يمكن لخبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد الذي يترك زبونه لزميله أن ينافسه.

المادة 20: يجب أن يعبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة و التضامن.

المادة 21: في حالة ظهور خلاف مهني بين أعضاء النقابة أن يحلوه فيما بينهم بالتراضي أو يعرضونه على رئيس مجلس النقابة أو يخطر غرفة المصالحة و الانضباط و التحكم.

1-4 **واجبات تتعلق بتأطير** المدربين و هو يشمل على المواد 22، 23، 24، 25.

2- القسم الثاني: حقوق المهني ممارسة مهامه

2-1 الحق في التعاون

المادة 26: يحق لعضو النقابة أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه قصد القيام بمهمته و يمكنه أن يطلب على الخصوص ما يلي:

- أن تقدم له كل الوثاق اللازمة لتكوين ملف دائم.
- أن يشارك موظفوا المؤسسة المكلفون بمسك المحاسبة و رقابتها مشاركة فعالة.
- أن يسهل له دخول المصالح من اجل الحاجات التي تتطلبها مهمته.
- تجمع كل الوثائق اللازمة و ترتب و توضع تحت تصرفه.
- أن تنفذ المهام المسندة إلى المؤسسة في الوقت المناسب من اجل تسهيل مهمته.
- أن يطلع على كل الوثائق التي من شأنها تغيير الواجبات المحددة في الاتفاقيات أو رسالة التكليف تغييرا جوريا.

المادة 27: على المهني الذي قد يواجه واجبات التعاون أو قصورا يعرقلان أداء مهمته، أن يبلغ مسيري المؤسسة كتابيا، و يطلب منهم تدارك ذلك تحت طائلة و جوده في وضعية الشريك السلبي.

- للمهني الذي يمارس مهمة قانونية أن يفصل في مدى ملاءمة إخطار طلبات مجلس النقابة.

2-2 **الحق في الحصول على مقابل الأتعاب**

المادة 28: يتقاضى أعضاء النقابة مقابل الأتعاب بمناسبة أداء مهامهم.

- لا يمكن أن يدفع مقابل الأتعاب في شكل منافع عينية أو مسترجعات أو عمولات أو مساهمات سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

المادة 29: يحدد الجهاز القانوني المؤهل مقابل أتعاب محافظ الحسابات بالاتفاق معه في بداية توكيله، وفق التعريفات التي تقرر السلطات العمومية المختصة بمشاركة النقابات الوطنية في اطار التشريع الجاري العمل به.

المادة 30: يحدد الخبراء المحاسبون و المحاسبون المعتمدون و زبائنهم، بناءا على اتفاق مشترك بينهم مبلغ مقابل الأتعاب و كيفيات دفعه.

المادة 31: في حالة حدوث نزاع حول مبلغ مقابل الأتعاب المستحقة لأعضاء النقابة أو كيفيات دفعه ، يجوز أن يطلب أطراف النزاع تحكيم مجلس النقابة، و في حالة عدم حصول مصالحة ودية، ترفع دعوى لدى الهيئات القضائية.

المادة 32: يمكن للخبراء و المحاسبين المعتمدين أن يعهدوا تحت مسؤوليتهم بالعمال و المهام المسندة إليهم إلى أشخاص مسجلين بالقائمة.

المادة 33: لا يمكن لمحافظي الحسابات أن يعهدوا بمهامهم إلى غيرهم، غير انه يجوز لهم أن يستعينوا بأي خبير مهني على نفقتهم و تحت مسؤوليتهم.

المادة 34: يجوز للخبراء و المحاسبين المعتمدين في حالة عدم تقاضيهم مقبل أتعابهم المستحقة شرعا، أن يمارسوا حق حجز الوثائق و الدفاتر التي أعدوها وذلك دون المساس بحق الاطلاع النصوص عليه في القانون لصالح الإدارة الجبائية.

3- **القسم الثالث: أحكام مختلفة**

المادة 35: يجب على أعضاء النقابة أن يؤدوا اليمين المنصوص عليها في المادة 4 من القانون 91/ 08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، أمام المحكمة التي يتبع إليها مقر إقامتهم للمهنة في ظرف ثلاثة أشهر التي تلي تاريخ تبليغهم بتسجيلهم في جدول النقابة أو تاريخ بداية نشاطهم.

المادة 36: يجب على أعضاء النقابة أن يحترموا الأحكام المتعلقة بحالات التنافي المهنية المنصوص عليها في القوانين المعمول بها.

المادة 37: لا يجوز لأعضاء النقابة أن يقوموا بعمليات إشهار بأي شكل كان بهدف السعي لتشجيع جلب الزبائن بغير حق.

المادة 38: يمكن أن ينجر عن كل مخالفة أو تقصير من أعضاء النقابة لحكم من أحكام هذا المرسوم تطبيق العقوبات التأديبية المنصوص عليها في النظام الداخلي للنقابة الوطنية، حسب خطورة المخالفة أو التقصير، دون المساس بمتابعات القانون العام المحتملة.

ثانيا: قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين

تهدف هذه القواعد الدولية لأن تكون نموذجًا لدليل أخلاقي وطني، وهي تضع معايير للمحاسبين المهنيين، كما تضع المبادئ الأساسية التي يجب على المحاسبين مراعاتها لتحقيق الأهداف المشتركة. وتعمل مهنة المحاسبة عبر العالم في بيئات مختلفة الثقافات والمتطلبات التنظيمية. كما يجب احترام الهدف الأساسي لقواعد السلوك الأخلاقي، و من المعروف أيضا أنه في حالة تعارض المتطلبات الوطنية مع أحكام هذه القواعد، ستكون المتطلبات الوطنية هي السائدة، أما بالنسبة للبلاد التي ترغب في تبني هذه القواعد كقواعد وطنية، فقد طور الاتحاد الدولي صيغة يمكن استعمالها كمؤشر لسلطة تلك الدولة وإمكانية التطبيق فيها.

ولتحقيق أهداف مهنة المحاسبة، فإنه على المحاسبين المهنيين أن يأخذوا في الاعتبار عددًا من المتطلبات الضرورية أو المبادئ الأساسية وهي[1]:

النزاهة: يجب أن يكون المحاسب المهني أمينًا في أداء خدماته المهنية.

الموضوعية: يجب أن يكون المحاسب المهني عادلا لا يسمح بالتحيز والإجحاف وتعارض المصالح أو تأثير الآخرين لتجاوز الموضوعية.

الكفاءة المهنية والعناية اللازمة : يجب أن يؤدي المحاسب المهني الخدمات المهنية بكل عناية وكفاءة واجتهاد، ومن واجبه الاستمرار في المحافظة على معرفته المهنية ومهارته بمستوى يثبت أن العميل أو صاحب العمل يستفيد من خدماته المهنية الكفاءة القائمة على أحدث تطورات هذه الممارسة وتشريعاتها وأساليبها.

السرية : يجب أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي تصله أثناء أداءه لواجباته المهنية، وأن لا يفصح عن هذه المعلومات بدون تفويض صحيح ومحدد أو يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها.

السلوك المهني : يجب أن يتصرف المدقق بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة، ويمتنع عن أي سلوك يسيء إلى سمعة المهنة، حيث يتطلب الالتزام بالامتناع عن أي سلوك يسيء إلى سمعة المهنة الرجوع إلى هيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين عند تطوير المتطلبات الأخلاقية، ومسؤولية المدقق تجاه العملاء أو الأطراف الأخرى، أو أي عضو من أعضاء مهنة المحاسبة، والهيئات وأصحاب العمل والجمهور .

المعايير الفنية: يجب أن ينفذ المحاسب المهني خدماته المهنية حسب المعايير الفنية والمهنية ذات العلاقة، وأن يحرص على تنفيذ تعليمات العميل بما يتفق مع متطلبات النزاهة والموضوعية.

وتنقسم قواعد السلوك الأخلاقي إلى ثلاثة أجزاء [2]:

الجزء (أ) ينطبق على المحاسبين المهنيين ما لم يرد غير ذلك.

الجزء (ب) ينطبق على المحاسبين العاملين في الممارسة العامة.

الجزء (ج) ينطبق على المحاسبين المهنيين الموظفين، كما يمكن أن ينطبق في ظروف ملائمة على المحاسبين العاملين في الممارسة العامة.

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص: 93.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، **مرجع سابق**، ص: 96.

الجزء (أ) ينطبق على المحاسبين المهنيين.

النزاهة والموضوعية: لا تعني صفة النزاهة مجرد الأمانة، بل التعامل العادل والثقة. كما أن مبدأ الموضوعية يرتب التزاماً على جميع المحاسبين المهنيين بالعدالة والأمانة العقلية والتحرر من تعارض المصالح.

حل الصراعات الأخلاقية: يواجه المحاسب المهني من وقت إلى آخر أوضاعا تثير تعارضًا بين مصالحهم، وقد ينشأ هذا التعارض بطرق مختلفة تتراوح بين معضلة تافهة نسبيا إلى الحالة القصوى من الغش والاحتيال، وليس من الممكن وضع قائمة شاملة بتلك الحالات المحتملة من الصراع التي يمكن أن تحدث، كما أن الحقائق والظروف في كل حالة تتطلب تدقيقا وبحثا من قبل الأطراف المعنية.

الكفاءة المهنية: يمكن تقسيم الكفاءات المهنية إلى مرحلتين منفصلتين :

أ. **بلوغ الكفاءة المهنية:** وتتطلب مستوى عال من الثقافة العامة، وبعد ذلك تعليم متخصص وتدريب وامتحان في الموضوعات المتعلقة بالمهنة، ثم الخبرة العملية.

ب. **المحافظة على الكفاءة المهنية:** وتتطلب الانتباه المستمر للتطورات في مهنة المحاسبة، كما ينبغي أن يتبنى المحاسب المهني برنـــامجًا خـــاصًا مصممـــاً لضمان الرقابة المهنية في أداء الخدمة المهنية.

السرية: يجب أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي تصله أثناء أداءه واجباته المهنية، وأن لا يفصح عن هذه المعلومات بدون تفويض صحيح ومحدد أو يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها.

الممارسة الضريبية: يشترط أن تقدم هذه الخدمة حسب الكفاءة المهنية والتي لا تضعف بأي شكل الموضوعية والأمانة، وتتفق مع القانون حسب رأي المحاسب المهني، ويمكن حل الشكوك لصالح العميل إذا ما توفر لدعم المعقول لهذا الوضع.

-**الأنشطة عبر الحدود:** عند تطبيق المتطلبات الأخلاقية في الأنشطة عبر الحدود فقد تنشأ عدة مواقف، وما إذا كان المحاسب المهني عضو في المهنة في بلد واحد فقط أو أنه عضو كذلك في المهنة في البلد الذي يتم فيه تقديم الخدمات يجب أن لا يؤثر ذلك على أسلوب التعامل مع كل وضع.

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، **مرجع سابق**، ص: 96.

-**الدعاية:** يجب على المحاسبين المهنيين أثناء تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم أن لا يستعملوا وسائل تسئ إلى سمعة المهنة، وأن لا يبالغوا في ادعائهم في مستوى خدماتهم أو مؤهلاتهم أو خبراتهم، وأن لا يسيئوا إلى سمعة المحاسبين الآخرين.

الجزء (ب) ينطبق على المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة.

- **الاستقلالية:** على المحاسب المهني العامل في الممارسة العامة عند توليه مهمة تقديم تقارير أن لا يكون له أية مصلحة قد تعد مهمة ومتفقة مع النزاهة والموضوعية والاستقلالية.

- **الكفاءة المهنية والمسؤوليات بخصوص استخدام غير المحاسبين:** يجب أن يمتنع المحاسبون المؤهلون العاملون في الممارسة العامة عن الموافقة على القيام بخدمات مهنية إن كانوا غير مؤهلين لتنفيذها، ما لم يحصلوا على الاستشارة الكفاءة والمساعدة التي تمكنهم من الأداء المرضي لتلك الخدمات. وإذا لم يمتلك المحاسب المهني الكفاءة لإنجاز جزء محدد من الخدمة المهنية عندها يمكن البحث عن الاستشارة الفنية من الخبراء مثل المحاسبين الآخرين المهنيين والمحامين وخبراء إحصاءات التأمين والمهندسين والجيولوجيين والمقدرين.

- **الأتعاب والعمولات:** يكون المحاسب المهني الذي يتولى خدمات مهنية للعميل في الخدمة العامة مسئولا عن تنفيذ تلك الخدمات بأمانة وموضوعية وطبقا للمعايير الفنية المناسبة. ويتم إخلاء المسؤولية بتطبيق المهارة والمعرفة المهنية التي حصل عليها المحاسبون المهنيون بالتدريب والخبرة، ويستحق المحاسب المهني التعويض مقابل الخدمة المقدمة.

-**الأنشطة التي لا تتوافق مع ممارسة المحاسبة العامة:** يجب أن لا يرتبط المحاسب المهني أثناء الممارسة وبنفس الوقت في عمل أو وظيفة أو نشاط ربما يسئ إلى أمانته أو موضوعيته أو استقلاله أو إلى السمعة الحسنة للمهنة والتي لا تتوافق مع تقديم الخدمات المهنية.

- **أموال العميل:** يجب على المحاسب المهني أثناء الممارسة، والذي يوكل إليه بأموال خاصة بالعميل أن يحتفظ بتلك الأموال بشكل منفصل عن أمواله وأموال شركته، وأن يستعمل تلك الأموال للأغراض المخصصة لها فقط، وأن يكون مستعدا دائما للمحاسبة عن تلك الأموال لأي شخص مخول بالمحاسبة عنها.

- **العلاقات مع المحاسبين المهنيين الآخرين في الممارسة العامة:** يجب أن تولى رغبات العميل كل الأهمية في اختيار المستشارين المهنيين سواء كان الأمر يتعلق بمهارات خاصة أم لا، وعليه ينبغي على المحاسب المهني أن لا يحاول أن يحد من حرية العميل، وبأي شكل في اختيار الاستشارة الخاصة، وحيثما كان ذلك مناسبا يجب تشجيعه على ذلك.

ويملك أصحاب العمل الحق بلا منازع باختيار مستشاريهم المهنيين، وأن يتحولوا إلى غيرهم إذا ما أرادوا ذلك لحماية المصالح المشروعة للمالكين، ومن الضروري أيضا أن يكون من حق المحاسب المهني الذي يطلب منه أن يحل محل محاسب مهني آخر أن يتأكد من وجود أسباب مهنية تبرر عدم قبوله ذلك

التعيين، ولن يتم ذلك بفاعلية بدون اتصال مباشر مع المحاسب الحالي، وبدون طلب محدد فلن يتطوع المحاسب الحالي بتقديم المعلومات عن أحوال العميل.

-**الإعلان والترويج:** عندما يسمح بالإعلان والترويج يجب أن يكون الهدف منه إعلام الجمهور بطرق موضوعية أمينة ملائمة وصادقة، لكن الترويج بالإكراه والمضايقة أمر ممنوع.

الجزء (ج) ينطبق على المحاسبين المهنيين الموظفين.

تعارض الولاء: على المحاسبين المهنيين المستخدمين، واجب الولاء لأصحاب أعمالهم ولمهنتهم، لكن قد تتعارض هذه الولاءات في وقت ما، لذلك يجب أن تكون الأولوية العادية عند الشخص العامل هي دعم الأهداف المشروعة والأخلاقية لمؤسسته، وتطبيق القواعد والإجراءات التي تدعمها، على أنه لا يسمح للموظفين قانونـــاً أن يخرقوا القانون، وقواعد ومعايير مهنتهم، وأن يكذبوا أو يضللوا العاملين كمدققين لصاحب العمل، ولا أن يضعوا أسماءهم أو يرتبطوا ببيان لا يمثل الحقائق.

دعم الزملاء المهنيين: يجب على المحاسب المهني وبشكل خاص الذي له سلطة على غيره إعطاء الاهتمام اللازم لحاجات الغير إلى التطوير وإمكانية اتخاذ أحكامهم الخاصة بشأن الأمور المحاسبية، ويجب عليه التعامل مع الاختلافات في الآراء بطريقة مهنية.

الكفاءة المهنية: قد يطلب من المحاسب المهني الذي يعمل في الصناعة أو التجارة أو التعليم أن يقوم بمهام هامة، والتي قد لا يكون لديه التدريب الكافي والخبرة بها، عندها عليه أن لا يضلل أو يخدع صاحب العمل بالنسبة لدرجة الخبرة أو التجربة التي يمتلكها، وعليه أن يلتمس المساعدة من خبير آخر حيثما كان ذلك مناسبا.

عرض المعلومات: من المتوقع أن يعرض المحاسب المهني المعلومات المالية بشكل كامل وبطريقة مهنية حتى يمكن فهمها في سياقها الصحيح.

نلاحظ بأن قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين قد تم تقسيمها إلى ثلاثة أجزاء تتعلق بالمحاسب المهني، والمحاسب المهني العامل في الممارسة العامة والمحاسب المهني الموظف وهذا النوع من التفصيل يساعد الدول الأعضاء في الاستفادة من هذه القواعد في إعداد القواعد الخاصة بها بشكل واضح، كما أنها تأخذ بعين الاعتبار نوع المهنة التي يعمل بها المحاسب الفرد، أما قواعد السلوك المهني الواردة في القانون الجزائري فهي مقسمة لكن حسب الحقوق و الواجبات و الأحكام عامة التي تتعلق بعضو النقابة.

خلاصة الفصل

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بالإطار العام لأخلاقيات مهنة المراجعة يمكن أن نستنتج أن:

1- المراجعة هي عملية منظمة لها خصائصها و فروضها، تعمل على تجميع و تقييم موضوعي للأدلة المتعلقة بأحداث و تصرفات اقتصادية من أجل التأكد من درجة التوافق بين هذه المعلومات و المعايير الموضوعة مع توصيل النتائج للمستخدمين و ذوي الاهتمام، كما أنها تشمل على العديد من الأنواع يعمل كل واحد منها على تحقيق غرض معين.

2- تتمثل الأخلاقيات المهنية في مجموعة من القواعد الواقعية و القابلة للتطبيق و التي تتعدى المبادئ و القوانين الأخلاقية للفرد العادي، و تحث هذه القواعد على السلوك السوي للشخص المهني و تمكنه من تجنب الأزمات الأخلاقية، كما أن الفضائح المالية التي اجتاحت العالم و كذلك انهيار شركة انرون قد أثار المخاوف حول إمكانية حماية الشركات من الغش و التلاعب، الأمر الذي جعل موضوع حوكمة الشركات تحت المجهر خاصة و أن السبب الرئيسي في هذه الفضائح كان فقد أخلاقيات المهنة.

3- هناك عدة وسائل تشجع المراجعين على الالتزام بأخلاقيات المهنة حيث نجد أن كل من المعايير الدولية للمراجعة و رقابة الجودة لأعمال المراجعة و كذلك قواعد السلوك المهني الوطنية و الدولية كلها عوامل ضابطة لالتزام المراجعين بأخلاقيات المهنة.

الفصل الثالث:

إسهامات المراجع في تطبيق حوكمة الشركات

مقدمة الفصل

في الفترة الأخيرة و في ظل ظهور الانهيارات و حالات الإفلاس الكثيرة للشركات، ظهرت تطورات تنظيمية و قانونية مهمة مست سياق كل من المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، و استهدفت كغايات لتحسين ظروف ممارسة حوكمة الشركات ، هذه الأخيرة التي تسمح لأصحاب الحقوق في الشركة التحقق من أن مصالحهم محترمة و أصواتهم مسموعة فيما يخص تسيير الشركة.

كما أنه من المعروف أن مهنة المراجعة تتأثر و تؤثر في البيئة المحيطة **(** التي تعمل بها**)** بشكل كبير جدا، إذ أنها تشكل العمود الفقري لأي منشأة باعتبار أن المستثمرين و أصحاب المصالح يعتمدون بصفة كبيرة على مدى صدق القوائم المالية التي يصادق عليها المراجع الخارجي لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية، و كذلك ارتكاز حوكمة الشركات على المراجعة الداخلية باعتبار أنها من الآليات المحورية التي تقوم عليها، فتقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر و تقوية العلاقة بين أطراف حوكمة الشركات تعد من الأمور الضرورية لاستمرار الشركة و قدرتها على تحقيق الأهداف. و لإدراك مدى إسهام المراجع في تفعيل حوكمة الشركات سوف نقوم بتناول هذا الفصل .

المبحث الأول: أهمية تحقيق التكامل بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي.

لكل شركة أهداف تسعى إلى تحقيقها، بالإضافة إلى أنها محل أنظار العديد من الأطراف التي لها علاقة بها كالمساهمين و المسيرين، العمال، إدارة الضرائب، الموردين ...إلخ. و في ظل تعدد الأطراف ذات المصالح المتعارضة أحيانا، ينبغي تزويد هذه الأطراف بالمعلومات اللازمة حول النشاطات و النتائج التي تقوم بها الشركة ، و لكي تنال رضاهم لابد أن تكون تلك المعلومات بعيدة عن الشكوك، و لكي تكون كذلك لابد أن تخضع للمراجعة.

سنحاول التطرق في هذا المبحث إلى مقارنة بين المراجع الخارجي و المراجع الداخلي، ثم التطرق إلى أهمية تحقيق التكامل بينهما و انعكاسات ذلك على حوكمة الشركات.

المطلب الأول: الفرق بين المراجع الخارجي و المراجع الداخلي

أولا: مقارنة بين المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية

نعلم أن هناك عدة أنواع للمراجعة و ذلك حسب وجهة النظر التي يتم أخذها في الاعتبار، و بالنظر إلى الجهة (الهيأة) التي تقوم بالمراجعة نجد أن هناك نوعين هما:

1- مراجعة داخلية

نشأ هذا النوع من المراجعة نظرا لاحتياجات الإدارة لعملية الرقابة نتيجة تعقد النشاطات و تنوعها في الشركة، و هذا بواسطة مراجعين تابعين للشركة كموظفين فيها، و تتمثل المهمة الأساسية للمراجعة في هذه الحالة في قياس فعالية الوسائل الرقابية، و بالتالي الفحص و التقرير المستمر و المنطقي للنظم الإدارية و الطرق المحاسبية لأي مشروع أو وحدة اقتصادية[1].

و يمكن تعريف المراجعة الداخلية حسب ما جاء في الدليل الجديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية الذي صدر سنة 2001 على أنها: " نشاط مستقل، موضوعي، تأكيدي، و نشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للشركة و لتحسين عملياتها، و هو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم و دقيق لتقييم و تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة و حوكمة الشركات"[2] .

---

[1] Jaque Renard, '' **Theorie et pratique de l'audit interne**'', Édition d'organisation, 2eme Tirage, France, 1995, p : 61.
[2] The Institute of Internal Auditors, '' **Definition of Internal Auditing**'', [on line], (available at: www.theiia.org), (25\03\2010).

2- **المراجعة الخارجية**

و في هذا النوع يكون المراجع مستقلا، و هو يتمثل في أحد مكاتب المراجعة بالنسبة للقطاع الخاص أو مجلس المحاسبة بالنسبة للقطاع العام، و يشمل هذا النوع من المراجعة عدة أنواع من المراجعة الخارجية (قانونية، اختيارية، مراجعة مالية، مراجعة العمليات).

و يمكن تعريفها أنها: " عملية فحص للقوائم المالية، يشمل هذا الفحص على بحث و تقييم تحليلي للسجلات و الإجراءات و نواحي الرقابة المحاسبية للشركة، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة و التقرير عنها في القوائم المالية و ينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بتقرير مكتوب يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية التي يعطي المراجع رأيه الفني فيها"[1].

ثانيا: أوجه الشبه و الاختلاف بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي

1- أوجه التشابه بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي

- كل من المراجع الداخلي و الخارجي يجب أن تتوافر فيهما المؤهلات العلمية و المهنية المناسبة.
- كلاهما يجب أن تتوافر لديه الاستقلالية في العمل.
- إن المراجع الخارجي و كذلك الداخلي مطلوب منه أن يبذل العناية اللازمة أثناء تأديته لعمله و إلا تعرض إلى المساءلة على الرغم من اختلاف العقوبات و الجهات التي توجه لهما العقوبات.
- إن كلاهما يقوم بتأدية عمله وفق خطة تحدد إجراءات العمل المطلوب القيام به.
- كلاهما يقوم بفحص نظام الرقابة الداخلية بالرغم من اختلاف الهدف لكل منهما.
- كلاهما يقوم بالسعي للحصول على أدلة الإثبات لأجل تكوين قناعة لما هو معروض أمامهم للفحص و المراجعة.
- كلاهما يجب أن يلتزم بمعايير المراجعة و قواعد السلوك المهني.
- كلاهما يتبع نفس الإجراءات الخاصة المتعارف عليها في المراجعة.
- كلاهما يقوم بإعداد تقرير بعد الانتهاء من أداء المهمة المكلف بها.

2- أوجه الاختلاف بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي

- من حيث الهدف من المراجعة: فالمراجع الخارجي هدفه إعطاء رأي فني محايد في القوائم المالية، أما المراجع الداخلي فهدفه يسعى إلى تطوير الأداء داخل الشركة بصفة عامة.

---

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر،" **المراجعة الخارجية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2002، ص: 10.

- من حيث الهدف من دراسة و فحص نظام الرقابة الداخلية: فالمراجع الخارجي هدفه تحديد حجم العينة التي سوف يخضعها للفحص و المراجعة على ضوء النتيجة التي سوف يتوصل إليها، أما المراجع الداخلي فهدفه هو العمل على تطوير نظام الرقابة الداخلية و توجيه أنظار الإدارة إلى نقاط الضعف و الخلل فيه في حالة وجودها و تقديم المقترحات بشأن تصحيحها.
- من حيث نطاق العمل: المراجع الخارجي ينجز عمله في شكل عينة يخضعها للفحص و المراجعة أما المراجع الداخلي فعمله شامل و أكثر تفصيلية لكل الأنشطة.
- من حيث الاستمرارية في العمل: المراجع الخارجي عمله محدد خلال فترة زمنية معينة يجب الانتهاء من عمله خلالها أما المراجع الداخلي فهو في عمل مستمر خلال السنة.
- من حيث الجهات التي يرتبط بها و يتولى تقديم خدمات لها: المراجع الخارجي يرتبط مع الشركة و تقريره موجه للجمهور بشكل عام أما المراجع الداخلي فإنه مرتبط بالإدارة مباشرة.
- من حيث التقرير: المراجع الخارجي يعد تقرير رئيسي عادة يكون مختصر و يتضمن ملخص ما تم التوصل إليه و رأيه النهائي و هو تقرير معلن، أما المراجع الداخلي فالتقرير الذي يقوم بإعداده غالبا ما يكون مطول و متضمن أمور تخص مجالات النشاط المختلفة و يتم تقديمها إلى الإدارة إما بشكل دوري أو حسب الحاجة إليها و تعتبر من الأمور السرية.
- من حيث المعايير التي يجب أن يلتزم بها: بالنسبة للمراجع الخارجي فهي محددة و متعارف عليها في مختلف الدول أما المراجع الداخلي لا يزال هناك بعض الاختلاف عليها و غير معترف بها في جميع الدول.
- المراجعة الخارجية تعتبر مهنة ووظيفة أما المراجعة الداخلية فمازالت الصفة الغالبة عليها هي صفة الوظيفة.

المطلب الثاني: أهمية تحقيق التكامل و أثره على حوكمة الشركات

تعتبر العلاقة بينهما تقليد قديم عرف بظهور النوعين إلا انه زادت أهمية العلاقة مع زيادة متطلبات حوكمة الشركات، ففي بيئة الأعمال الحديثة قد أصبح دورهما أكثر تكاملا مما استدعى تعميق العلاقة بينهما.

لفهم هذه العلاقة ارتأينا إلى تقسيمها من وجهة نظر المراجعة الخارجية و من وجهة نظر لمراجعة الداخلية :

أولا: من وجهة نظر المراجعة الخارجية[1]

قد يؤثر عمل وظيفة المراجعة الداخلية على طبيعة، توقيت و مدى عمل المراجعة الخارجية السنوية، حيث يؤثر على الإجراءات التي ينفذها المراجع الخارجي بغرض فهمه لنظام الرقابة الداخلية، إجراءات تقدير المخاطر وإجراءات جمع أدلة الإثبات اللازمة للاختبارات التفصيلية، عند أداء مهام المراجعة الخارجية قد يعتمد المراجع الخارجي على أعمال أدتها وظيفة المراجعة الداخلية مسبقا، أو على أعمال تطلب منها مباشرة- على سبيل المثال قد يطلب المراجع الخارجي من وظيفة المراجعة الداخلية استكمال بعض المهام التي تدخل في نطاق عمله، كأن يطلب منه استكمال بعض المهام التي تدخل في تقييم نظام الرقابة الداخلية- و بالمثل أعطى معيار المراجعة الخارجية رقم (02)، الحق للمراجع الخارجي في أن يعتمد على إجراءات الرقابة الداخلية التي أعدت بمشاركة المراجعين الداخليين.

و أشارت العديد من الكتابات إلى أهمية العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية بالنسبة لحوكمة الشركات، و ركزت هذه الدراسات* _ و التي اعتمدت على طرق تجريبية_ باهتمام على الدور الذي يمكن أن تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية من خلال اعتماد المراجع الخارجي عليها_ بمعنى آخر قرار الاعتماد_ و قدمت هذه الدراسات تصورات يمكن إدراجها فيما يلي:

أ- محددات قرار الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية

توجد العديد من الدراسات التي تناولت العوامل المختلفة التي تؤثر على قرار اعتماد المراجع الخارجي على وظيفة المراجعة الداخلية، و التي خلصت في مجملها إلى أن المدى الذي تغطيه وظيفة المراجعة الداخلية- جودة أداء العمل-، القدرات المهنية للقائمين على وظيفة المراجعة- الأهلية-، و المستوى الذي يرفع إليه تقرير المراجعة الداخلية- الموضوعية- تعد من أهم العوامل التي يأخذها المراجع الخارجي بعين الاعتبار في قرار الاعتماد، بالإضافة إلى عوامل أخرى منها: مخاطر العميل، خصائص المراجع الخارجي، التفاعل بين المؤسسة و المراجع الخارجي، نزاعات الإدارة، مستوى التنسيق بين المراجع الداخلي و الخارجي و ضغط الأتعاب.

ب- مدى و طبيعة عمل المراجعة الداخلية التي يعتمد عليه المراجع الخارجي

ففيما يتعلق بمدى الاعتماد فخلصت الدراسات إلى أن متوسط انخفاض نسبة ساعات المراجعة الخارجية عن المخططة يتراوح بين 15%- 30% مع الأخذ بعين الاعتبار محددات الاعتماد.

[1] سمير كامل محمد عيسى، **مرجع سبق ذكره**، ص- ص: 21- 28.

* لمزيد من التفصيل حول مضمون هذه الدراسات يرجى الاطلاع على: سمير كامل محمد عيسى، **مرجع سابق**، ص-ص: 21- 28.

أما فيما يخص طبيعة عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يعتمد عليه المراجعون الخارجيون فقد خلصت الدراسات إلى الاعتماد فيما يخص إجراءات الفهم أو اختبار الرقابة الداخلية ، الاختبارات التفصيلية و اختبارات التحقق من الأرصدة.

ثانيا: من وجهة نظر المراجعة الداخلية[1]

إن الممارسة الميدانية لفحص عناصر القوائم المالية و تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمدة في الشركة من قبل المراجع الخارجي من شأنه أن يسمح بكشف بعض الأخطاء و التدليس الذي لم يستطع المراجع الداخلي أن يكشفها، مما يتيح في النهاية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة من اكتشافها و التي نوجزها في الآتي:

أ- عدم الالتزام الكلي بتطبيق معايير المراجعة الداخلية.

ب- ضعف تأهيل المراجع الداخلي و عدم الاستناد لخطوات عملية واضحة للمراجعة.

ج- ضعف نظام الرقابة الداخلية.

إن معالجة هذه الأسباب من قبل مختلف الجهات في الشركة – كل على حسب مسؤولياته- يدعم و يؤهل المراجعة الداخلية سواء:

أ- بخلق هيكل خاصة بها و تأهيل و تدريب المراجع الداخلي مع توضيح خطوات العمل.

ب- تكييف نظام الرقابة الداخلية بما يسمح من القضاء على مواطن الضعف.

ج- زيادة خبرة المراجع الداخلي من جراء احتكاكه المستمر بالمراجع الخارجي، خاصة في معالجة بعض البنود الجديدة أو في توجيه عملية الفحص أو تعامله مع بعض المواقف المعينة.

د- إضفاء الثقة على عمل المراجعة في الشركة سواء من قبل الإدارة أو من قبل الأطراف الأخرى في ظل تكامل النوعين، باعتبار أن النقص في نوع ما يكَمل من الآخر و العكس صحيح، فضلا على انه يصحح في السنوات القادمة من قبل مرتكبه.

ه- استعمال الأساليب الإحصائية و استخدام الإعلام الآلي في المراجعة الداخلية، يجعلها أكثر علمية و مهنية، و يظهر على نتائجها الصحة و المصداقية.

---

[1] صديقي مسعود، " **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر- على ضوء التجارب الدولية-** "، مذكرة دكتورا غير منشورة ، تخصص التخطيط الاقتصادي، الجزائر: جامعة الجزائر، 2004، ص- ص: 68-69.

ثالثا: انعكاسات التكامل على حوكمة الشركات

يتضح مما سبق أن التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية له انعكاس إيجابي على حوكمة الشركات، و هذا لما توفره من مزايا لأصحاب المصالح سواء داخل الشركة أو خارجها و التي يمكن إدراجها فيما يلي:

1- **بالنسبة لأصحاب المصلحة داخل المؤسسة**[1]

أ- توفير معلومات تفصيلية حقيقة للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت و المكان المناسبين بالإضافة إلى بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري.

ب- تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة و كذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمدة في المؤسسة.

ج- إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات، مسار المعالجة و إلى غير ذلك، مما يسمح لها بالقضاء على هذه المواطن.

د- تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المراجع، تقارير و ملف المراجعة.

ه- خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين و باستبعاد ازدواجية العمل.

2- **بالنسبة لأصحاب المصالح خارج المؤسسة**

تعتبر الأطراف الخارجة عن المؤسسة (المستثمرون الحاليون أو المحتملون، البنوك، غدارة الضرائب، صناديق الاستثمار، البورصة، الموردون، المجتمع المدني، ...الخ)، أهم مستعملي رأي المراجع الخارجي، فإدراك هؤلاء الأطراف أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية يجعل مصداقية هذا الرأي يتوقف على درجة التكامل بين النوعين، و يمكن أن نحصي أهم الفوائد المترتبة عن التكامل للأطراف الخارجية عن المؤسسة في الاتي[2] :

أ- اطمئنان هؤلاء الأطراف على الرأي المعبر عنه من قبل المراجع الخارجي.

ب- شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين.

ج- اطمئنان أصحاب المؤسسة على أموالهم.

د- الضخ المتوازي للمعلومات المفحوصة و التي تعبر عن الواقع الفعلي للعناصر المحتواة في القوائم المالية، مما يسمح للأطراف ذات العلاقة من اتخاذ القرارات المناسبة.

---

[1] صديقي مسعود، **نفس المرجع**، ص: 69.

[2] **نفس المرجع السابق**، ص: 70.

المبحث الثاني: دور المراجع الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

شهد العالم خلال السنوات الأخيرة العديد من التغيرات تمثلت أساسا في العولمة و التطورات الاقتصادية الهائلة و المعلوماتية و كذا الانهيارات المالية و الاقتصادية، مما أدى إلى زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية كأداة رقابة تضمن قدرة الشركة على المواصلة.

لذلك يعد تقييم نظام الرقابة الداخلية و إدارة المخاطر تعد من بين أهم الأمور التي تساعد الشركة على الاستمرار و تحقيق أهدافها. و عليه سنتطرق في هذا المبحث إلى دور المراجع في دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية ثم إلى دوره في مراجعة إدارة المخاطر و في الأخير إلى انعكاسات ذلك على حوكمة الشركات.

المطلب الأول: دور المراجع الداخلي في دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

تقوم الشركة بوضع و تصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من إجراءات المراقبة المختلفة و التي ترتبط بالجوانب المالية، المحاسبية، التنظيمية و الإدارية و ذلك ضمانا لحسن سير العمل في الشركة و التقيد بالسياسات الموضوعية، و هذا من أجل تحقيق أهدافها.

أولا: ماهية نظام الرقابة الداخلية

يعتبر السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية في انفصال الملكية عن التسيير و كذا كبر حجم الشركات و تعقدها، الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية و أصبح أمرا حتميا تقتضيه الإدارة الحديثة من أجل المحافظة على الموارد المتاحة وتحقيق أهدافها.

1- نشأة نظام الرقابة الداخلية

في بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية كبيرة لنظام الرقابة الداخلية نظرا لصغر حجم المشروعات و عدم وجود فصل بين الملكية و الإدارة، حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية حيث كان المالك يقوم بنفسه بالرقابة على أنشطة المشروع و بعد ذلك اتسع مفهوم الرقابة ليستخدم كمرادف **للضبط الداخلي** و الذي يعني توزيع المسؤوليات و السلطات بطريقة تحقق الضبط التلقائي للعمليات اليومية و ذلك عن طريق تقسيم العمل بين أكثر من شخص في المشروع بطريقة سليمة[1].

[1] محمد السيد مرايا، سمير كامل، شحاتة السيد شحاتة، " **مبادئ الرقابة و المراجعة الداخلية**"، قسم المحاسبة، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية: 2008، ص: 14.

و يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه: " مجموعة من الوسائل و المقاييس و الأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها و مراقبتها بطريقة تلقائية و مستمرة لضمان سير العمل، و عدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب، و حتى الاختلاس في أصول المؤسسة و سجلاتها و حساباتها"[1].

كما أن كبر حجم الشركات و تعقد نواحيها الإدارية، المالية، التنظيمية، أدى إلى اعتبار نظام الرقابة الداخلية أمرا حتميا للإدارة الحديثة للمحافظة على مواردها المتاحة، كما أن التوسع في استعمال نظم المعلوماتية أدى إلى الاهتمام أكثر بنظام الرقابة الداخلية و ضرورة وجود نظام جديد يتماشى و المستجدات الجديدة.

2- مفهوم نظام الرقابة الداخلية

قبل التطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية نبدأ أولا بمصطلح الرقابة، حيث عرف معهد المراجعين الداخليين (IIA) الرقابة على أنها: " أي إجراء تتخذه الإدارة، مجلس الإدارة و أطراف أخرى من اجل إدارة المخاطر، و زيادة احتمال تحقيق الأهداف، الغايات و خطط الإدارة، تنظيم و توجيه الأداء بطريقة مرضية لتوفير ضمان معقول أن أهداف الإدارة سوف تحقق"[2].

أما نظام الرقابة الداخلية فعرف من قبل لجنة حماية المنظمات(COSO) المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أنها : " العملية المتخذة من قبل مجلس الإدارة، و الإدارة، الموظفين الآخرين من أجل توفير ضمان معقول بما يتعلق بتحقيق أهداف الشركة و فعالية و كفاءة العمليات و هذا بالاعتماد على التقارير المالية و الالتزام بالقوانين و النظم، حيث أن:

- الرقابة الداخلية هي عملية، فهي وسيلة لتحقيق غاية و ليست غاية في حد ذاتها.
- الرقابة الداخلية ليست مجرد سياسة و أشكال و إجراءات موثقة، بل هي من وضع أشخاص داخل الشركة[3].
- الرقابة الداخلية يمكن أن توفر ضمانا معقولا فقط و ليس تأكيد مطلق للإدارة.
- الرقابة الداخلية موجودة لتحقيق أهداف الشركة، قد يكون هدف واحد أو مجموعة من الأهداف المتداخلة فيما بينها.

[1] جمعة أحمد حلمي، **مرجع سابق**، ص: 99.

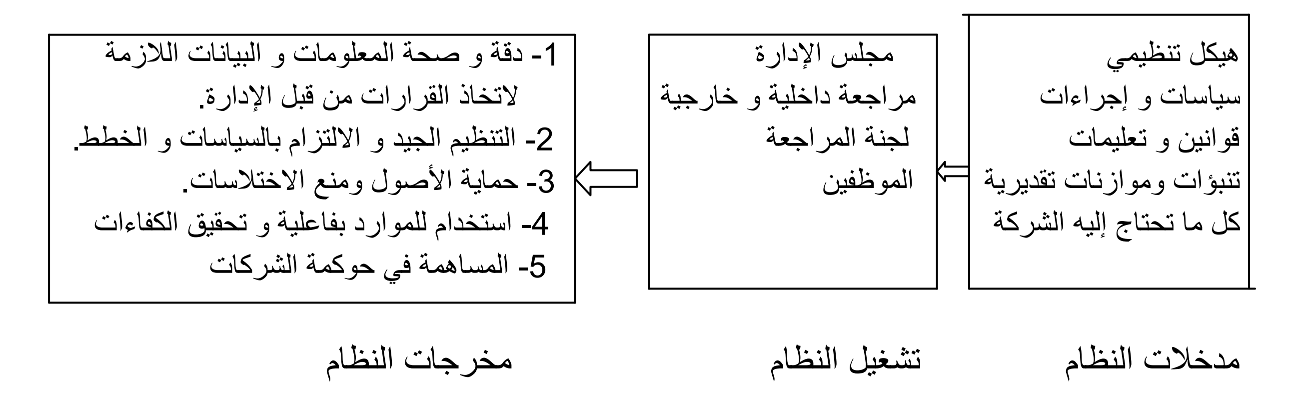
[2] The Institute of Internal Auditors, ‘’ Glossary’’, [online], (available at: (23\03\2010)،www.theiia.org/guidance/standards-ana-guidance/ippf/standards/full-standards)

[3] علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص: 81، نقلا عن: Committee of sponsoring organizations of the tread way commission, “Resource”.

كما نص المعيار الدولي للمراجعة رقم 400 و الخاص بتقدير المخاطر و الرقابة الداخلية على أن نظام الرقابة الداخلية يشمل: " كافة السياسات و الإجراءات، الضوابط الداخلية التي تتبناها إدارة الشركة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة و هو إدارة العمل بشكل منظم و كفء و المتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة و حماية الأصول، منع و اكتشاف الاحتيال و الخطأ، دقة و اكتمال السجلات المحاسبية، و إعداد معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب"[1] .

و يمكن أن نستنتج أن نظام الرقابة الداخلية كأي نظام أخر System لديه مدخلات تتمثل في الهيكل التنظيمي، السياسات و الإجراءات، القوانين و التعليمات، التنبؤات و الموازنات التقديرية – كل ما تحتاج إليه الشركة– تحكمها و تنظمها مجموعة من الأساليب التي تستخدم في ذلك مجموعة أدوات وهي مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية و الخارجية، و الموظفين الآخرين (تشغيل النظام)، من أجل الحصول على نتائج تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة و تساهم في تطبيق حوكمة شركات سليمة (مخرجات النظام).

الشكل (3–1): نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على ما سبق

ثانيا: العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية من العناصر الهامة في نظام الرقابة الداخلية فهي تعمل على تطويره و تحسينه و زيادة فعاليته و كفاءته، حيث أكدت العديد من الدراسات و الإصدارات المهنية على أنه يجب أن

[1] صالح محمد القرا، مدونة العلوم المالية و الإدارية، " معايير التدقيق الدولية"، [على الخط]، متاح على: "http\ia341043,us.archive.org\items\isas\2000\400pdf" ، (22- 03- 2010).

يكون للمراجعة الداخلية دور في إعداد تقرير الدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركة و ذلك عن طريق متابعة تشغيله و تقييمه و إخطار الإدارة بنقاط الضعف و القوة الموجودة فيه[1].

كما نص المعيار 2130– الرقابة Control[2] من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في هذا الشأن بما يلي:

" على نشاط المراجعة الداخلية مساعدة الشركة في إيجاد رقابة فعالة بواسطة تقييم فعاليتها و كفاءتها و تعزيز التحسين المستمر.

- 2213.A1– على نشاط المراجعة الداخلية تقييم كفاءة و فعالية الرقابة للرد على المخاطر المتعلقة بحوكمة الشركات، العمليات و نظام المعلومات و يتضمن ذلك:
  - صحة المعلومات المالية و التشغيلية و إمكانية الاعتماد عليها.
  - كفاءة و فعالية العمليات.
  - حماية الأصول.
  - الالتزام بالقوانين، الأنظمة و الاتفاقيات.
- 2213.A2– على المراجعين الداخليين التحقق من مدى وضع الأهداف التشغيلية و البرامج و من مدى انسجامها مع أهداف المؤسسة.
- 2213.A3– على المراجعين الداخليين مراجعة العمليات و البرامج للتحقق من مدى مطابقة النتائج مع الأهداف الموضوعة لتحديد فيما إذا كانت العمليات و البرامج يتم تطبيقها و انجازها كما هو مطلوب.
- 2213.C1– أثناء تنفيذ المهمة الاستشارية على المراجعين الداخليين التركيز على إجراءات الرقابة المتوافقة مع الأهداف المهمة، و عليهم الانتباه من وجود أية إجراءات رقابية حقيقية بشكل جوهري.
- 2213.C2– على المراجعين الداخليين دمج المعرفة بإجراءات الرقابة التي حصلوا عليها من المهمات الاستشارية في تقييم إجراءات الرقابة الخاصة بالشركة.

---

[1] عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، " **الرقابة و المراجعة الداخلية في بيئة المعلومات و عولمة أسواق المال**"، الدار الجامعية، الإسكندرية:2006، ص–ص: 103 –104.

[2] The Institute of Internal Auditors, ‘’ **International Standards for Professional Practice of Internal Auditing**’’, Op., Cit., pp.: 09- 10.

ثالثا: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع، سواء كان المراجع داخلي أو خارجي، كما أن هذا الفحص و التقييم يتضمن خمس خطوات أساسية[1]:

1- جمع الإجراءات

يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة و غير المكتوبة و تدوينه لملخصات لها، مع رسمه لخرائط التتابع و رسوم بيانية للوثائق المستعملة و المعلومات المتدفقة عنها و المصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تكون الإجابة عنها شرحا لكل جوانب العملية.

- اختبارات الفهم

يحاول المراجع أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع و عليه أن يتأكد من أنه فهمه و ذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم و التطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها و أحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لعملياتها، إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة، الهدف من ورائه هو تأكد المراجع من أن الإجراء موجود، مفهوم و أحسن تلخيصه و ليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه -مبدئيا- لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) و نقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء و تزوير)، تستعمل في هذه الخطوة في أغلب المرات استمارات مغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة تكون الإجابة عليها ب "نعم" أو ب "لا" (نعم= ايجابي، لا= سلبي) و عليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام و نقاط ضعفه و ذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

4- اختبارات الاستمرارية

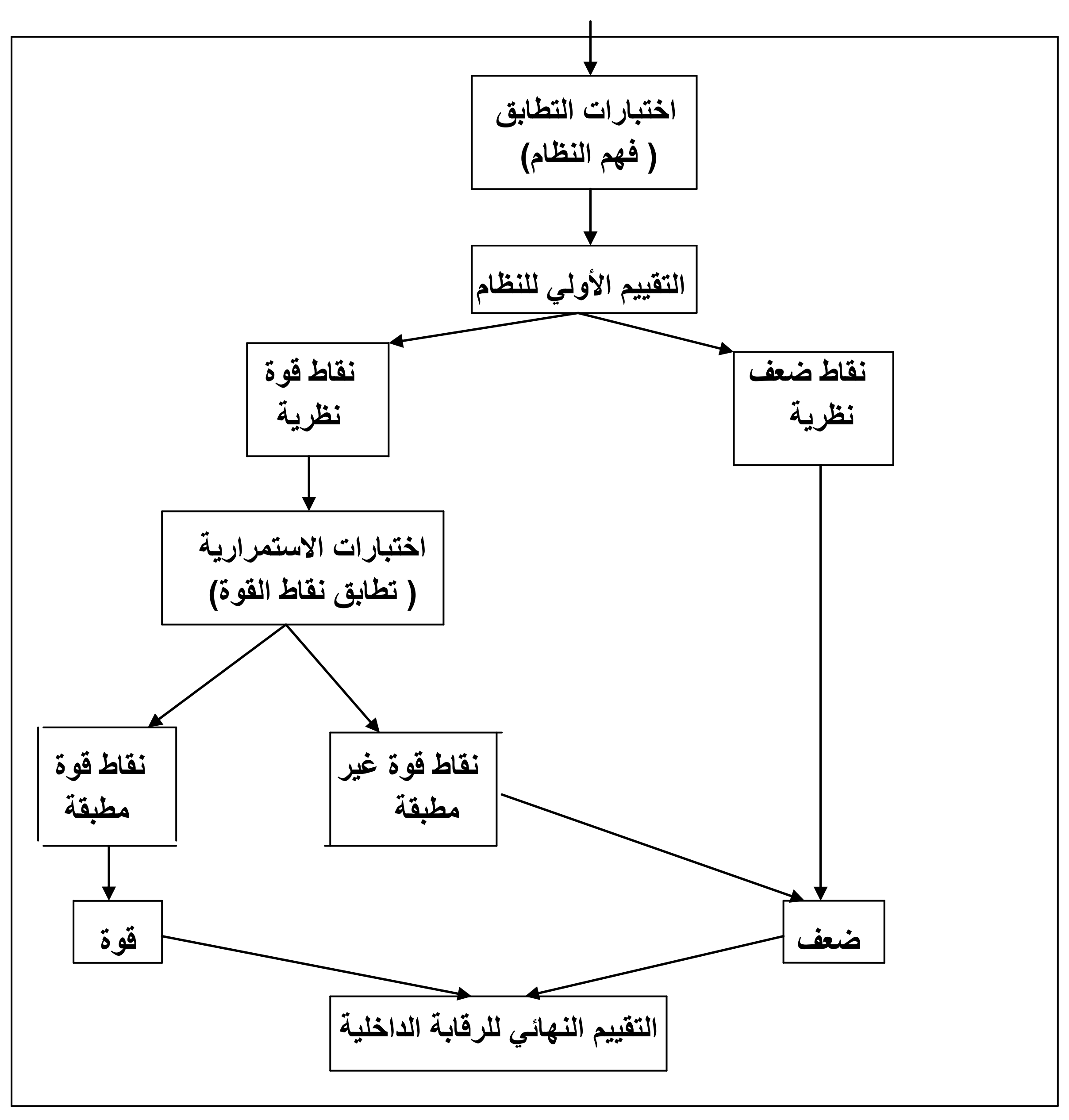
يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع و بصفة مستمرة و دائم، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم و التطابق لأنها تسمح للمراجع بان يكون على يقين بان الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار و لا تحمل خللا.

[1] محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**، ص-ص: 72- 75.

5 التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

بالاعتماد على المراحل السابقة يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام و ضعف تسييره، و هذا عند اكتشاف سوء أو عدم التطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، و يقوم بحوصلة ذلك في وثيقة شاملة مبينا أثار ذلك على المعلومات المالية و التشغيلية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات و تكون عادة في شكل تقرير حول نظام الرقابة الداخلية.

الشكل (3-2): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: عمر علي عبد الصمد، **مرجع سابق، ص: 92**

المطلب الثاني: دور المراجع الداخلي في إدارة المخاطر

لقد تحولت المراجعة الداخلية من كونها أداة للرقابة الداخلية لتصبح أوسع و أشمل حيث امتد دورها ليشمل أيضا التعريف بالمخاطر التي تتعرض لها الشركة و تقديم الاستشارات اللازمة للأطراف الأخرى في هذا الخصوص.

أولا: ماهية إدارة المخاطر

1- تعريف المخاطر

يعتبر الخطر، المجازفة و المخاطر مصطلحات مرتبطة فيما بينها و للكنها لا تحمل نفس المعنى حيث أن:

أ- **الخطر Peril**: هو السبب في الخسارة، فنقول خطر انخفاض الأسعار، خطر الحريق...الخ، فكل واحد من هؤلاء سبب في الخسارة[1].

ب- **المجازفة Hazard**: هي الحالة التي تخلق أو تزيد من فرص نشوء الخسارة من خطر ما[2].

ج- **المخاطرة Risk**: مستمدة من الكلمة الايطالية (Risicare) بمعنى يجرؤ أي هي اختيار و ليست مصير[3]، فهي الخسارة المتوقعة للقرار في ظل حدث معين[4]، كما عرفت على أنها " تلك الحالة يكون فيها إمكانية أن يحدث انحراف معاكس عن النتيجة المرغوبة، المتوقعة أو المأمولة"[5]، فهي " تلك الفرصة التي قد تصيب الهدف أو تسبب ضرر أو تؤدي إلى خسارة"[6].

- تعريف إدارة المخاطر

رغم أن نشاطات الأعمال تتعرض للمخاطر، فإن الدراسات الرسمية لإدارة المخاطر قد بدأت في أواخر النصف الثاني من القرن العشرين[7] ، أما إدارة المخاطر فقد عرفت من طرف معهد إدارة المخاطر (IRM) على أنها : " الجزء الأساسي في الإدارة الإستراتيجية لأي مؤسسة، فهي الإجراءات التي تتبعها

[1] طارق عبد العال حماد،" **إدارة المخاطر: أفراد- إدارات- شركات- بنوك**"، الإسكندرية، الدار الجامعية، 200، ص: 22.

[2] **نفس المرجع السابق**، ص: 22.

[3] Dimitris N. Chorafas, "**Risk Accounting and Risk Management for Accountants**", First Edition, Oxford: CIMA publishing, 2008, p: 05.

[4] مؤيد عبد الحسن الفضل، "**المنهج الكمي في إدارة الأعمال**" الطبعة الأولى، عمان، الوراق للنشر والتوزيع، 2006، ص: 230.

[5] طارق حماد عبد العال، **المرجع السابق**، ص: 16.

[6] طارق الله خان، حبيب أحمد، " **إدارة المخاطر: تحليل قضايا في الصناعة المالية الإسلامية**"، ترجمة عثمان باكر احمد، رضا سعد الله، الطبعة الأولى، جدة، المعهد الإسلامي للبحوث و التدريبات، 2003، ص: 33.

الشركة بشكل منتظم لمواجهة الأخطار المصاحبة لأنشطتها بهدف تحقيق المزايا المستدامة من كل نشاط ومن محفظة كل نشاط"[1].

بالإضافة إلى تعريفها على أنها : " جزء من ثقافة الشركة، فهي هيكل من الإجراءات و العمليات التي تدار من أجل مواجهة الفرص و التهديدات و دراسة الآثار المترتبة عنها"[2].

كما عرفت على أنها: "منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر عن طريق توقع الخسائر العارضة أو المحتملة أو تصميم و تنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو الأثر المالي للخسائر التي تقع إلى الحد الأدنى".[3] فالعناصر الأساسية لإدارة المخاطر تضم تعيين مختلف حالات التعرض للمخاطر و قياسها و متابعتها و ادارتها[4].

ثانيا: مهام إدارة المخاطر

يعتبر مجلس الإدارة المسئول بصفة أساسية عن إدارة المخاطر و تحميل هذا الدور على المدراء الآخرين في تسيير المخاطر كل حسب نشاطه[5]، كما يمكن أن تكون وظيفة مستقلة في المؤسسة متمثلة في قسم إدارة المخاطر و التي يترأسها مدير المخاطر بالإضافة إلى مساعدين في ذلك يملكون مهارات و مؤهلات خاصة – هذا في المؤسسات كبيرة الحجم- أما بالنسبة للمؤسسات الصغيرة فتوكل إلى أحد المدراء ضمن توصيف وظيفي مهمته إدارة مخاطر الشركة[6]، و يرجع اعتماد أي تقسيم من هذه التقسيمات حسب سياسة و إستراتيجية الشركة في ذلك، و يمكن إبراز مهام إدارة المخاطر فيما يلي[7]:

- وضع سياسات و إستراتيجية إدارة المخاطر مع إعداد سياسة و هيكل للمخاطر داخليا لوحدات العمل و العمل على إنشاء بيئة ملائمة.

---

[1] The Institute of Risk Management, " **A Risk Management Standards**", London, Air mic Publishing, 2002, p. : 02.

[2] Pate Cooper, Stephen Grey, **" Project Risk Management Guidance**", London: acid-free paper, 2005, p: 03.

[3] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، " **إدارة المخاطر،: أفراد، إدارات، شركات، بنوك**"، مرجع سابق، ص: 51.

[4] طارق الله خان، حبيب أحمد، **مرجع سابق**، ص: 35.

[5] The Institute of Internal Auditors, **"IIA Position Paper: The Role Of Internal Auditing In Enterprise – wide Risk Management**", USA, January 2009, p: 02.

[6] خالد وهيب الراوي، " **إدارة المخاطر المالية**"، الطبعة الأولى، عمان، دار المسيرة، 1999، ص: 15.

[7] 1-The institute of Risk Management**, Op., Cit**., P: 13.

2- خلف عبد الله الواردات، **" التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، مرجع سابق**، ص: 205.

- التعاون على المستوى الاستراتيجي و التشغيلي فيما يخص إدارة المخاطر.
- بناء الوعي الثقافي داخل الشركة، و يشمل التعليم الملائم مع التنسيق مع مختلف الوظائف فيما يخص إدارة المخاطر مع تطوير عمليات مواجهة الخطر.
- إعداد تقرير عن المخاطر و تقديمها لمجلس الإدارة و أصحاب المصالح.
- اكتشاف المخاطر الخاصة بكل نشاط اقتصادي.
- تحليل كل خطر من الأخطار التي تم اكتشافها و معرفة طبيعته و مسبباته و علاقته بالأخطار الأخرى.
- قياس درجة الخطورة و احتمال حدوث الحادث و تقدير حجم الخسارة.
- اختيار انسب وسيلة لإدارة كل من الأخطار الموجودة لدى الفرد أو الشركة حسب درجات الأمان و التكلفة اللازمة.

ثالثا: مراجعة إدارة المخاطر

رغم أن المتابعة و المراجعة عبارة عن عملية متواصلة إلا أن برنامج إدارة المخاطر ينبغي إخضاعه لمراجعة من طرف المراجع الداخلي، و التي تتم عبر مراحل معينة من أجل تحقيق أهداف معينة.

1- تعريف مراجعة المخاطر[1]

هي عبارة عن مراجعة تفصيلية و منظمة لبرنامج إدارة المخاطر مصممة لمعرفة ما إذا كانت أهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات الشركة و ما إذا كانت التدابير المصممة لتحقيق تلك الأهداف مناسبة و ما إذا كانت التدابير قد تم تنفيذها بشكل سليم.

2- مراحل مراجعة إدارة المخاطر[2]

سواء تم تقييم و مراجعة برنامج إدارة لمخاطر من طرف قسم المراجعة الداخلية أو بواسطة مراجع خارجي فإن العملية تشمل بوجه عام الخطوات التالية:

أ- **مراجعة أهداف و سياسات إدارة المخاطر**

تتمثل الخطوة الأولى في مراجعة سياسات إدارة المخاطر التي تنتهجها الشركة و معرفة أهداف البرنامج، و حتى عندما لا يكون لدى الشركة سياسة إدارة المخاطر رسمية مكتوبة، فإن تحليل

---

[1] طارق عبد العال حماد، **مرجع سابق**، ص: 120.

[2] طارق عبد العال، **نفس المرجع السابق**، ص: 123.

الإجراءات و نمط الحماية يمكن أن يشير إلى وجود سياسة قائمة فعلا، و بعد ذلك يتم تقييم هذه البرامج لتقرير مدى مساهمتها للشركة، و يشمل هذا التقييم عموما مراجعة لموارد الشركة المالية و قدرتها على تحمل الخسائر المعرضة لها، و الهدف هو تقرير ما إذا كانت أهداف البرنامج متماشية مع موارد المنظمة المالية و قدرتها على تحمل الخسارة، و عندما تكون أهداف إدارة المخاطر معيبة و قاصرة يتم صياغة أهداف جديدة و عرضها على الإدارة للموافقة عليها، و في حالة وجود تعارض أو تناقض أو تعارض بين التطبيق و السياسة ينبغي إحداث التوافق بينهما إما بتغيير الأهداف أو تغيير أسلوب الشركة في التعامل مع مخاطرها.

ب- **التعرف و تقييم التعارضات للخسارة**

بعد الانتهاء من تحديد و تقييم الأهداف تكون الخطوة التالية هي التعرف على تعارضات الشركة الحالية و التقنيات المستخدمة في مرحلة التعرف على المخاطر في مراجعة إدارة المخاطر و هي تعمل بمثابة عملية مراجعة لإجراءات التعرف التي طبقت في الماضي، و في حالة إغفال و تجاهل تعارضات رئيسية ينبغي على المراجع الداخلي أن يتعرف على المقاييس الممكن استخدامها للتصدي لها بأنسب البدائل أما في حالة عدم كفاية التصدي لتعارض تم التعرف عليه سابقا ينبغي التوصية بالتدابير التصحيحية.

ج- **تقييم قرارات التعامل مع كل تعارض**

بعد أن يتم التعرف على المخاطر التي تواجه الشركة و قياسها ، يدرس المراجع الداخلي المداخل المختلفة الممكن استخدامها للتعامل مع كل مخاطرة و ينبغي أن تشمل هذه الخطوة مراجعة تعامل الشركة مع المخاطر كاستخدام ، تفادي، تقليل المخاطر، كما ينبغي أن تدرس أيضا إذا كان أي من المخاطر المحتفظ بها يجب أن يحول أو يحتفظ بها.

د- تقييم تنفيذ تقنيات معالجة المخاطر المختارة

الخطوة التالية هي تقييم القرارات الماضية حول كيفية التصدي لكل تعرض و التحقق من أن القرار تم تنفيذه على أكمل وجه، كما تشمل هذه الخطوة مراجعة كل من تدابير التحكم في الخسارة و تمويل الخسارة.

كما أن المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية قد نصت في هذا الصدد في المعيار رقم 2120- إدارة المخاطر Risk Management على ما يلي[1]:

على نشاط المراجعة الداخلية تقييم فعالية إدارة المخاطر و كذا المساهمة في تطوير إجراءات إدارة المخاطر

- 2120A1- على نشاط المراجعة الداخلية تقييم التعرض للمخاطر المتعلقة بحوكمة الشركات، العمليات التي تقوم بها الشركة و نظم المعلومات و هذا بتقييم:
  - موثوقية و سلامة المعلومات المالية و التشغيلية.

المطلب الثالث: انعكاسات تقييم نظام الرقابة الداخلية و مراجعة إدارة المخاطر على حوكمة الشركات

أولا:انعكاسات تقييم نظام الرقابة على حوكمة الشركات

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية جزءا مهما من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع على قمة هذا النظام، كما أن دورها تغير من التركيز فقط على الجوانب المالية لتشمل أيضا الجوانب الإدارية و مساهمتها في إضافة قيمة للشركة، و كذا تقديمها للخدمات الاستشارية ، فرأي مدير المراجعة الداخلية حول كفاية و فاعلية نظام الرقابة الداخلية أصبح مهما و شائعا خصوصا مع المستجدات التي ظهرت في بيئة الأعمال و لعل أهمها Sarbanes- Oxley Act of 2002 ، و تطور المعايير الدولية للمراجعة الداخلية (المعيار 2410 معايير الإبلاغ) و التي نصت على رأي المراجع الداخلي يجب أن يشمل بوضوح العناصر التالي[2]:

1- معايير التقييم و كيفية استخدامها.

2- المجال الذي يشمله رأي المراجع الداخلي.

3- من الذي يتولى المسؤولية عن إنشاء و صيانة نظام الرقابة الداخلية.

4- المجالات الخاصة التي شملها رأي المراجع الداخلي.

---

[1] The Institute of Internal Auditors, " **International Standards for Standards Professional Practice of Internal Auditing**". Op., Cit, p: 09

[2] The Institute of Internal Auditors, "**Practical Considerations Regarding Internal Auditing Expressing On Opinion On Internal Control**", USA, June 2005, P: 03.

و التي من شأنها تحقيق المنافع التالية[1]:

1- ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة، حيث أن التقييم، التوصيات، و التقارير التي تعدها تتم بصفة مستمرة خلال السنة، مما يحقق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة، كما أن الاستمرار يمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات و التحسينات في الوقت الملائم.

2- المساهمة في ضمان جودة التنظيم، حيث تضمن جودة العمليات الالتزام بالسياسات و الإجراءات و اللوائح الداخلية لضمان انجاز التنظيم لأهداف بطريقة اقتصادية و فعالة ، و للمراجعين الداخليين دور رقابي هام في ضمان الالتزام بتلك الإجراءات و اللوائح الداخلية.

3- تقديم الخدمات الاستشارية، يعتبر المراجعون في موقع فريد يمكنهم من تزويد مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجع الخارجي و أصحاب المصالح بالتحليلات الضرورية، التقييم و التوصيات.

و من ثم فان المراجع الداخلي عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية يقدم الدعم و المساهمة من اجل تطبيق حوكمة الشركات.

ثانيا: أثر مراجعة إدارة المخاطر على حوكمة الشركات

يقوم المراجع الداخلي بإضافة قيمة للشركة و العمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول على أن مخاطر الشركة تدار بفاعلية و كذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر[2]، فوظيفة المراجعة الداخلية قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي و هو المراجعة المالية إلى المراجعة الإدارية ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للمؤسسة متمثلة في مراجعة إدارة المخاطر و تطبيق مدخل المراجعة على أساس المخاطر(Risk Based Audit)[3]، و هذا ما يؤدي إلى طمأنة المساهمين و الأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم و أن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم.

---

[1] سمير كامل محمد عيسى، **مرجع سابق**، ص: 09.

[2] The Institute of Internal Auditors, **“ IIA, Position paper: The role…**”. Op., Cit., p: 03.

[3] سمير كامل محمد عيسى، **مرجع سابق**، ص: 11.

المبحث الثالث: علاقة المراجع مع باقي أطراف حوكمة الشركات

تتم ممارسة حوكمة الشركات مخ خلال أطراف أساسية تربطها علاقة تعاونية هي المراجع الخارجي ، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة و وظيفة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى طرف خامس و المتمثل في الإدارة العليا، و يمكن للمراجعين أن يساهموا في تطبيق حوكمة الشركات من خلال العلاقة التعاونية مع هذه الأطراف من خلال دعمهم لهذه الأطراف في أداء أدوارها.

سنتناول في المطلب الأول استقلال المراجع، ثم في المطلب الثاني علاقة المراجع بلجنة المراجع و انعكاساتها على حوكمة الشركات، أما المطلب الثالث العلاقة التعاونية بين المراجع و مجلس الإدارة.

المطلب الأول: ماهية استقلال المراجع

يعتبر استقلال المراجع حجر الزاوية لمهنة المراجعة و ذلك لما يضفيه من مزيد للثقة في دقة و حيادية البيانات التي تتضمنها القوائم المالية مما يمكن من اتخاذ من القرارات الاقتصادية الهامة.

و لذلك اهتمت معايير المراجعة بتعريف و وضع إجراءات و شروط بهدف المحافظة على استقلالية المراجع. و بالرغم من هذا، واجه مراجع الحسابات صعوبات في المحافظة على شكل استقلاليته عن الشركة محل المراجعة.

أولا: تعريف الاستقلالية[1]

يقصد بالاستقلالية القدرة على العمل بنزاهة و موضوعية، فعلى مراجع الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بها.

فالاستقلال في التفكير هو في الأساس حالة فكرية، إذ على مراجع الحسابات أن يكون رأيه من خلال استقلاله في التفكير و العمل، كما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية التي يبدي المراجع فيها رأيه، خاصة و أن الدائنين و المستثمرين و الجهات الحكومية و غيرهم من الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية يعتمدون على رأي مراجع الحسابات بصفته مستقلا و محايدا. و لا يكفي أن يكون مراجع الحسابات مستقلا ظاهريا فقط بل يجب توفر الاستقلال الواقعي و هذا يعتمد على المستوى الأخلاقي للمراجع.

---

[1] عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، **مرجع سابق**، ص: 46.

كما أن العلاقات المالية التي تربط المراجع بالمنشأة التي يقوم بمراجعتها بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية قد تثير شكوكا لدى الجهات المختلفة، و التي لا تدرك أهمية حيازة تلك المعلومات و الضوابط الموضوعة على استخدامها من طرف مراجع الحسابات على أساس حياده و استقلاله، لذلك سيتم التطرق لأهم العناصر التي تدعم استقلاليته من خلال النقاط التالية[1]:

– يجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه و يجب بان تتميز أعماله بالعدالة لجميع الفئات المختلفة، فتميز المراجع بالأمانة المهنية يجعل آراءه غير متحيزة لأي جهة، و يجب أن يقتنع مستخدمو القوائم المالية باستقلال المراجع، فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك مستخدمو القوائم المالية في استقلالية المراجعين فإن آراءهم لا تكون لها قيمة، و بالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين، و لكي يثق مستخدمو القوائم المالية فيهم يجب عليهم تجنب جميع العلاقات و الظروف التي تدعوا إلى الشك في استقلالهم.

– إن ظهور مراجع الحسابات بمظهر الحياد و الاستقلال يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته، و يمكن ذلك من خلال التحقق من تمتعه بالاستقلال التام، و لعل المظهر المستقل نال اهتماما من الجمهور أكثر من الحالة العقلية، كما أن النظرة السلوكية لعمل مراجع الحسابات تمكن من تحديد المؤشرات التي قد تضغط على حياده و استقلاله، و بالتالي يمكن بناءا على هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال المراجع.

– تمثل إدارة المنشأة أو مجلس إدارة المؤسسة مصدر الضغط الأكبر على مراجع الحسابات، كما أنها في نفس الوقت تشكل مصدرا لعدم ثقة مستخدمي القائم المالية، و يمكن التطرق إلى الضغوط التي تمارسها الإدارة على مراجع الحسابات المستقل في العناصر التالية[2]:

1– عند قيام المراجع بوضع برنامج المراجعة و تحديده للاختبارات و الإجراءات و وقت القيام بها، فتحرص إدارة الشركة على التركيز على نقاط معينة دون الأخرى، كما أنها لا تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة و التي يرى المراجع ضرورة الحصول عليها، نظرا لتخوفها من اكتشاف تلاعبات أو حرصا على بعض الأسرار.

---

[1] عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، **مرجع سابق**، ص–ص: 49–.50

[2] ياسر سعيد سعد قنديل، "**دراسة و تقييم العوامل المؤثرة في مقدرة مراجع الحسابات على مقاومة ضغوط إدارة العميل– مع دراسة تجريبية**–"رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2001، ص: 43.

2- عند قيام المراجع بعملية الفحص و إجراء الاختبارات اللازمة للدفاتر و السجلات، و انتقاد أنظمة الرقابة الداخلية و قيامه بالإجراءات الضرورية للتحقق من وجود أصول المنشأة و ملكيتها لها، وعدم وجود مرهونات عليها لصالح الغير، و متابعة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، حيث تتدخل إدارة الشركة في عمل المراجع و تجعله يركز على بعض البنود دون غيرها.

3- عند قيام المراجع بكتابة التقارير و رغبتها في تعديل رأيه أو إحجامه عن الإفصاح عن بعض الحقائق المالية التي تهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية.

ثانيا: وسائل الضغط التي تؤثر بها الإدارة على المراجع

يكتسي معيار الاستقلال أهمية كبيرة حيث يعتبر عنصرا مهما في ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في المعلومات التي قام مراجع الحسابات بمراجعتها، و تعتبر إدارة الشركة من أهم الجهات التي يمكن أن تضغط على مراجع الحسابات، سواء كان تأثير مباشر أو غير مباشر بمختلف وسائل الضغط و التي تتمثل أساسا في طريقة التعيين أو العزل أو تحديد الأتعاب، وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة، قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة.

1- **تعيين المراجع**

إن قيام المنشأة بتعيين مراجع الحسابات يعطيها الفرصة لممارسة بعض الضغوط عليه مادامت سلطة التعيين بحوزة إدارتها، و في هذا المجال و لتجنب هذا الضغط، نجد أن بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة SEC ، و من أجل دعم مراجعة الحسابات الخارجي المستقل قد أوكلت حق التعيين و تحديد الأتعاب إلى لجنة المراجعة الخارجية بالمنشأة حتى لا تمارس إدارتها أي ضغط على المراجع[1].

كما حدد القانون التجاري الجزائري كيفية تعيين مراجع الحسابات من خلال المادة 715 مكرر 04 (المرسوم التشريعي 93-08- المؤرخ في 25/ 04/ 93) " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة 3 سنوات، و تختارهم من بين المهنيين المسجلين بجدول المصف الوطني"

2- **عزل المراجع**

إن تمتع إدارة المؤسسة بصلاحيات عزل مراجع الحسابات الخارجي المستقل يمثل مصدر تهديد لاستقلالية و حياد المراجع، بحيث تقوم الإدارة بعزل المراجع إذا لم يلبي مطالبها و يتبع توجيهاتها،

---

[1] ياسر سعد قنديل، **مرجع سابق**، ص: 45.

و يوصى في هذا المجال أن يقوم المراجع الجديد بالاتصال بالمراجع القديم للوقوف على أسباب عزله، و ما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارستها إدارة المؤسسة على حياده و استقلاله قبل تعيينه عوضا عنه، و تلعب الجمعيات و المؤسسات المهنية دورا هاما في التأكيد على هذه الإجراءات[1].

تطرق القانون التجاري الجزائري إلى انتهاء مهمة مراجع الحسابات في الحالة العادية و المتمثلة بانتهاء مدة المهمة الموكلة له و هي 3 سنوات، إضافة إلى حالة العزل و التي تطرق لها القانون التجاري من خلال المادتين 715 مكرر 8، و المادة 715 مكرر 9، و التي أعطت المساهمين الذين يمثلون على الأقل نصف رأس مال الشركة حق اللجوء إلى العدالة عن طريق الجهات المختصة بطلب عزل المراجع و إنهاء مهامه بناءا على أسباب مبررة.

3- أتعاب المراجع

يعتبر تحكم المؤسسة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي عاملا يعرض المراجع لتخفيض أتعابه إذا لم يقم بتنفيذ مطالب و تعليمات الإدارة، لذلك نجد أنه بموجب توصيات بورصة الأوراق المالية الأمريكية فقد أسند حق تحديد أتعاب مراجع الحسابات إلى لجنة الشؤون الخارجية و ذلك ضمانا لعدم تدخل الإدارة في تحديد أتعاب المراجع و حماية استقلاله و حياده[2].

أشار القانون الجزائري من خلال قرار مؤرخ في 11/07/ 1994 إلى أن أتعاب مراجع الحسابات تحدد حسب السلم الملحق بهذا القرار بالنسبة للمهام العادية، أما المهام الخاصة فتحدد الأتعاب بناءا على اتفاق بين الأطراف المعنية (المساهمين و محافظي الحسابات).

4- وجود مصالح اقتصادية مع إدارة الشركة

تعتبر ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في استقلال المراجع الخارجي من الأمور الهامة بالنسبة له، لذلك فقد نصت معظم القوانين في الدول على ضرورة عدم وجود مصالح مشتركة سواء كانت مالية أو اقتصادية بين مراجع الحسابات و إدارة المؤسسة أو الشركة التي يراجع حساباتها، كامتلاك أسهم أو العمل لدى المنشأة أو الحصول على قرض منها.

و فيما يتعلق بالجزائر فقد نص القانون التجاري الجزائري على عدم تعيين مراجع الحسابات في حالة وجود مصالح اقتصادية في المنشأة في الحالات التالية:

---

[1] ياسر سعد قنديل، **مرجع سابق**، ص: 45.

[2] **نفس المرجع السابق**، ص: 45.

- القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين و أزواجهم، أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر رأس مال الشركة، أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر رأس مال هذه الشركات.

- أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مراجع الحسابات على أجرة أو مرتب أو من القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس الرقابة.

- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف الحسابات في أجل قدره خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل قدره خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

5- **قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمؤسسة**

يعتبر قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها من أهم المشاكل التطبيقية العلمية المتعلقة بمعيار الاستقلال.

و في هذا المجال ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أن قيام المراجع بتلك الخدمات لا يؤثر نظريا على استقلال المراجع طالما أنه لا يتخذ القرارات الإدارية و لا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية ، كما يرى بعض الكتاب أنه طالما أن المراجع يقدم خدمات تعتبر نصيحة و الإشارة و لا يساهم في اتخاذ القرارات، فإن استقلاله و حياده لن يتأثر.

المطلب الثاني: دراسة العلاقة التعاونية بين المراجع و لجنة المراجعة

أولا: ماهية لجنة المراجعة

1- **نشأة لجنة المراجعة**

تشير البحوث و الدراسات غلى أن مفهوم لجان المراجعة و ما ترتب عليه من مسؤوليات قد تعرض إلى تطور كبير منذ ظهوره لأول مرة و هذا لتغطية جوانب القصور في المراجعة[1]، ففي الولايات المتحدة الأمريكية – و التي تعتبر من أوائل الدول التي بادرت بتشكيل لجنة المراجعة- كان أول إعلان لها في 1967 من قبل المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين[2].

---

[1] عوض بن سلامة الرحيلي، "**لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية**"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز – الاقتصاد و الإدارة- السعودية: أيار 2008، المجلد 22، العدد1، ص: 94.

[2] محمد محمود عبد المجيد، جورج دانيال غالي، " **دراسات متقدمة للمراجعة: الأسس العلمية و التطبيق العلمي**"، مصر: دار البيان و النشر، 2003، ص-ص: 338- 339.

أما في فرنسا فقد بدأ التفكير في إنشاء هذه اللجان في هذه اللجان ابتداء من سنة 1985 من قبل لجنة عمليات البورصة إثر تقديمها لتقريرها رقم 17 إلى رئاسة الجمهورية و المقترح فيه إنشاء لجان المراجعة، و في أفريل سنة 1986 و اثر تنظيم ملتقى حول لجان المراجعة في أمريكا من قبل معهد المراجعين الداخليين و بمساهمة لجنة عمليات البورصة و الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية تقرر إنشاء مجموعة عمل مكلفة بدراسة إمكانية تأسيس لجان مراجعة مشابهة للجان الأمريكية بفرنسا. بينما في المملكة المتحدة فقد أصدرت لجنة (CADBURY) في بورصة لندن سنة 1992 بتشكيل لجان مراجعة في الشركات المساهمة.

2- تعريف لجنة المراجعة [1]

عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لجان المراجعة على أنها " لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين و ذلك لاختيار المراجعين الخارجيين و مناقشة عملهم و علاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية و نظم الرقابة الداخلية[2]."

كما عرف القانون البنكي الفرنسي لجان المراجعة على أنها: " تمثل الوسيط بين إدارة المؤسسة و محافظي الحسابات و المراجعين الداخليين، فهي تشكل مجموعة عمل تسمح لمجلس الإدارة من تنظيم نقاشه، بتوكيل بعض الأعضاء بإعداد التقارير حول المسائل الكبرى".

كما عرف (FREDERIC) لجان المراجعة على أنها : " لجنة مكلفة نظريا بمهمتين أساسيتين هما:

- ضمان تنظيم سلامة و ملائمة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- الاهتمام بطريقة إنتاج المعلومات المالية من قبل المؤسسة و اقتراح أساليب لتحليل هذه المعلومات في إطار المحافظة على الصورة الصادقة لعرضها أمام المستثمرين".

كما عرفت على أنها: "مجموعة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين يمثلون الوساطة بين المراجع الخارجي و الإدارة و المراجع الداخلي في تنظيم أعمال كل منهم و العلاقة فيما بينهم فضلا عن دراسة و اقتراح كل ما من شأنه أن يؤدي إلى إعطاء الصورة الصادقة حول مدى تمثيل المعلومات للواقع الفعلي للمؤسسة".

---

[1] صديقي مسعود، **مرجع سابق**، ص-ص: 163- 164.

[2] جورج دانيال غالي، " **تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية التالية**"، مصر: الدار الجامعية، 2001، ص: 76.

3- تشكيل لحنة المراجعة[1]

يختلف عدد أعضاء لجان المراجعة باختلاف الدول و التوجهات و الأغراض الخاصة لكل دولة بالإضافة إلى طبيعة و حجم نشاط كل مؤسسة، حيث يعين مجلس الإدارة أعضاء لجنة المراجعة و التي يتراوح عددها من عضوين إلى خمسة أعضاء، و قد يزيد حسب طبيعة و حجم المؤسسة. و يجب أن يكونوا مستقلين – أي لا يقوموا بأي عمل تنفيذي، كنا ينبغي تجهيز لجنة المراجعة بالشكل الذي يمكنها من الوفاء بالتزاماتها و يتضمن هذا التجهيز عملية الاختيار، التدريب و تنمية المهارات و السماح بالحصول على المعلومات اللازمة، كما على المؤسسة تحديد مجموعة من المؤهلات و الكفاءات التي تطبق عن كل عضو لجنة مراجعة يتم اختيارها.

4- دور لجنة المراجعة[2]

لكل لجنة من لجان المراجعة في المؤسسات شكل خاصة، بما يعني أن كل لجنة مراجعة ستكون مختلفة تماما و لا يوجد معيار محدد موضوع، يمكن استخدامه لتحديد دورها أي أن وجود معيار يناسب لجان كل المؤسسات هو أمر غير واقعي، و مع ذلك توجد أدلة لتوفير أفضل الممارسات و ليس من الضروري أن تكون متعلقة بمؤسسة معينة، و يتمثل فيها دور لجنة المراجعة كالأتي:

أ) عملية المراجعة الخارجية

فحص عملية المراجعة الخارجية و عمل توصيات للمجلس فإنه من الضروري:

- تعيين و تحديد الأتعاب و مدى الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على أساس يقيم أدائه.
- النظر في خطط المراجعة الخارجية و طريقة و برامج العمل خلال العام المالي و نهاية العام.
- التأكد من أن المراجع الخارجي مستقل و أن كل الأمور التي تفسد هذا الاستقلال يتم معالجتها بشكل سليم.

ب) القوائم المالية

يجب النظر في القوائم المالية و تقرير المراجع المتعلق بها و القيام بما يلي:

- مناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا و ضمان موافقة مجلس الإدارة عليها.
- النظر في السياسة المحاسبية المستخدمة و تقدير المجالات التي استخدمت فيها.
- تقدير مدى توفير التقرير السنوي للمعلومات التي يحتاجها المساهمون.

[1] أشرف حنا ميخائيل ميخائيل، **مرجع سابق**، ص: 15.

[2] **نفس المرجع السابق**، ص-ص: 10- 15.

- النظر فيما إذا كان هناك مجال للتعريف في التقارير المالية.
- التقرير عن الأمور الطارئة و الأحداث اللاحقة من تاريخ الميزانية.

د) نظام الرقابة الداخلية

- التشاور مع المراجع الخارجي و المراجع الداخلي للحصول على رأيهما بخصوص كفاية نظام الرقابة الداخلية مع مراجعة التصويبات الجوهرية التي يقدمها المراجع و مدى استجابة الإدارة لها.
- الحصول على التقارير الخاصة بأي خروج عن نظام الرقابة الداخلية يؤثر على القوائم المالية.

ه) إدارة المخاطر

- يجب أن تضمن لجنة المراجعة وجود نظام فعال لإدارة المخاطر بالشركة و أنه يدعم أوجه الرقابة و يجب أن تضمن لجنة المراجعة أن إدارة المخاطر تتم بما يتفق مع الطرق المهنية السليمة و أنها متكاملة مع الممارسات العملية و متماشية مع آليات اتخاذ القرار.

و) المرونة و التوافق

- الإشراف على النظم و الإجراءات الموجودة لضمان أن الشركة قادرة على منع و اكتشاف و الرد على ادعاءات الغش.
- مراجعة دليل السلوك و تلقي تقرير ملخص عن أي خروج عنه و تقديم أية إجراءات خياله.

ز) التحقق الخاص

قد تطلب لجنة المراجعة تحقيق خاص من المراجعة الداخلية أو من المسئول عن الاتساق مع القوانين أو اللوائح أو المراجع الخارجي أو خبراء خارجيين حينما تكون هناك حاجة إلى استكشاف مشاكل حساسة تقع في نطاقها و أن هذه التحقيقات الخاصة يمكن أن تحدث في مجالات غير معتادة.

ثانيا: العوامل التي ساهمت في اتجاه العديد من الشركات و البنوك نحو تشكيل لجان المراجعة[1]

و تساهم لجنة المراجعة في تدعيم جودة أداء المراجعة من خلال تدعيم استقلالية مراجع الحسابات، و العمل على تنفيذ اقتراحات مراجع الحسابات. و لا شك أن وجود لجنة المراجعة يؤدي إلى تدعيم مركز الشركة الاقتصادي من خلال تزويد باقي أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات المالية الكافية و الملائمة لتحسين قرارات المجلس في إدارة شؤون الشركة.

---

[1] محمد السيد سرايا، سمير كامل، شحاتة السيد شحاتة، **مرجع سبق ذكره**، ص-ص: 253- 255.

ومن ناحية أخرى فإن وجود لجنة للمراجعة في الشركة من شأنه أن يعمل أيضا على زيادة فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

و ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في الشركات و البنوك في الخارج نتيجة وجود بعض الضغوط التي قد تمارسها إدارة تلك الشركات و البنوك على مراجع الحسابات الخارجي مما قد يؤثر سلبا على استقلاله و حياده، خاصة و أن الإدارة تملك سلطة تحديد أتعابه و عزله. و يمكن القول أن المحافظة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي هو الأساس في نشأة فكرة وجود لجان المراجعة التي تتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين و المعينين من خارج الشركة لكي تعمل كحلقة وصل للتنسيق بين عمل مراجع الحسابات الخارجي و الإدارة بصورة تؤدي إلى دعم استقلال مراجع الحسابات و زيادة فاعلية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

و من ناحية أخرى فان وجود لجنة المراجعة في أي شركة يمثل حماية للمساهمين و أصحاب رؤوس الأموال من حالات الغش و التلاعب و بالتالي تدعيم الثقة في عملية إعداد و مراجعة القوائم المالية.

و قد ساعدت كثير من العوامل على زيادة الاهتمام بموضوع لجان المراجعة و اتجاه معظم الشركات و البنوك في الخارج نحو تشكيل تلك اللجان من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.

و من بين هذه العوامل الفشل المالي للعديد من الشركات و البنوك في الخارج، و تزايد حالات الغش و التلاعب بها و زيادة رغبة هذه الشركات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها و التأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية.

و من ناحية أخرى فإن زيادة الضغوط من جانب مستخدمي القوائم المالية على الشركات و البنوك لإظهار نتيجة أعمالها و مركزها المالي بصورة حقيقية و سليمة، أدى إلى زيادة الاهتمام بموضوع لجان المراجعة.

و لعل من أهم العوامل التي أدت إلى تدعيم فكرة لجان المراجعة هو التناقض الموجود بين المراجعين الخارجيين وبين إدارة الشركة خاصة في مجال المحافظة على استقلال مراجع الحسابات لإبداء الرأي الفني المحايد، و بالتالي فإن وجود لجنة للمراجعة في إي شركة يمثل حماية للمساهمين و يضمن تحقيق استقلال مراجع الحسابات في عملية إبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية.

و يمكن القول بصفة عامة أن وجود لجنة للمراجعة في أي شركة يترتب عليه الحد من حالات الغش و التلاعب و يزيد من فعالية نظم الرقابة الداخلية و يدعم استقلال مراجع الحسابات، و بالتالي يدعم

الثقة في عملية إعداد و مراجعة القوائم المالية خاصة في ظل اقتصاديات السوق و المنافسة حيث يعتبر الحصول على قوائم مالية سليمة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار أساس عملية التنمية.

ثالثا: علاقة لجنة المراجعة بالمراجع

1- علاقة لجنة المراجعة بالمراجع الداخلي

إن البحث عن إطار متكامل يضمن بث الثقة في المعلومات المالية المتقدمة للمستخدمين يتوقف على درجة التكامل بين المراجع الخارجي و المراجع الداخلي و على درجة الانسجام و التوافق مع لجنة المراجعة، فكلما اهتمت هذه الأخيرة بالمراجعة الداخلية، و هذا من خلال[1]:

- توفير البيئة الملائمة لأداء أنشطتها المتعلقة بالحوكمة (تقدير المخاطر، تقييم إجراءات الرقابة الداخلية، تفعيل و تعزيز العلاقة بين أطراف حوكمة الشركات)[2].
- تدعيم استقلال المراجع الداخلي.
- تفعيل التنسيق بين المراجع الداخلي و الخارجي.

بالإضافة فإنه على لجنة المراجعة العمل بشك تعاوني مع المراجعة الداخلية و هذا فيما يخص ما يلي:

- فحص برنامج المراجعة و الموافقة عليه.
- توجيه خطة المراجعة الداخلية بما يخدم الأهداف الكلية للمراجعة في الشركة.
- يجب على لجنة المراجعة أن تصادق و تقوم بالمراجعة الدورية لوثيقة المراجعة الداخلية، و توثيق الموافقات الإدارية التي تبين أهداف و صلاحيات المراجعة الداخلية و مسئولياته للتأكد من قيام المراجعين الداخليين بتنفيذ مسؤولياتهم.
- يجب على لجنة المراجعة أن تقوم بالمراجعة السنوية لغايات و أهداف دائرة المراجعة الداخلية و جداول المراجعة، و خطط التوظيف و الموازنة المالية.
- يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يحضر اجتماعات لجنة المراجعة و الاجتماع الخاص مع لجنة المراجعة مرة واحدة على الأقل سنويا.

كما أن المراجعة الداخلية بدورها تقوم بتوفير آلية رقابية للجنة المراجعة، و هذا من خلال رفع تقاريرها إلى لجنة المراجعة و أن تقوم المراجعة الداخلية بمد لجنة المراجعة بالمعلومات الملائمة و هذا فيما يخص إدارة المخاطر، كفاية نظام الرقابة الداخلية، مدى كفاءة و فعالية أنشطة الشركة و كل ما يدخل ضمن صلاحياتها.

---

[1] صديقي مسعود، **مرجع سابق**، ص: 170.

[2] سمير كامل محمد عيسى، **مرجع سابق**، ص: 30.

2- دور لجنة المراجعة في تحقيق استقلال المراجع الخارجي[1]

يمكن القول بصفة عامة أن لجنة المراجعة تستطيع المساهمة بفعالية في تدعيم استقلال المراجع الخارجي، و ذلك عن طريق ممارسة الأنشطة التالية:

1) **التوصية باختيار المراجعين الخارجيين و تغييرهم تحديد أتعابهم**

يجب على لجنة المراجعة ترشيح المراجعين الخارجيين ذوي القدرة على مراجعة حسابات المنشأة بكفاءة و تلقي العروض المقدمة منهم و إعداد مذكرة تعرض على مجلس الإدارة توضح فيها نتائج دراساتها للعروض المقدمة و ترشح فيها أحد المراجعين لمراجعة حسابات الشركة و كذلك الأسس التي استخدمتها في الترشيح، و يقوم مجلس الإدارة بدوره بعرض هذه التوصية على الجمعية العامة للمساهمين و هي التي تتولى مسؤولية تعيين مراجع أو أكثر لمراجعة حسابات الشركة.

يجب على لجنة المراجعة مراعاة الآتي بصدد التوصية باختيار و تعيين المراجعين الخارجيين:

- خبرة و معرفة المراجع الخارجي بظروف المنشأة محل المراجعة (عميل المراجعة) و الصناعة التي تنتمي إليها.
- مؤهلات أعضاء فريق المراجعة.
- أسس تحديد الأتعاب.
- برنامج رقابة الجودة في عملية المراجعة.

يجب على لجنة المراجعة أن تساهم بدور فعال في عملية تغيير المراجعين الخارجيين، وذلك بهدف التأكد من أنه لا يتم الاستغناء عنهم نتيجة تمسكهم بوجهات نظر صحيحة و تخالف وجهة نظر الإدارة.

يجب على لجنة المراجعة أن تفحص أتعاب المراجع، وذلك بهدف التأكد من أنها كافية لتقييم عملية المراجعة بكفاءة، و إذا اكتشفت لجنة المراجعة أن الأتعاب منخفضة عن المستوى المتعارف عليه بدرجة كبيرة ، فإنه يجب عليها معرفة أسباب هذا الانخفاض لأنه قد يؤثر على جودة عملية المراجعة، أما إذا اكتشفت لجنة المراجعة أن الأتعاب مرتفعة بدرجة كبيرة عن المستوى المتعارف عليه، فإنه يجب عليها أيضا التعرف على أسبا ب هذا الارتفاع و محاولة التدخل لتخفيضها إلى المستوى المعقول المتعارف عليه.

---

[1] محمد السيد سرايا، سمير كامل، شحاتة السيد شحاتة، **مرجع سابق،** ص-ص: 219-220.

تتأثر أتعاب المراجع الخارجي بعدة عوامل منها: (حجم المنشأة، مستوى الرقابة الداخلية، المقارنة بين أتعاب المراجعة في الشركات الأخرى التي تعمل في نفس الصناعة).

2) الموافقة على الخدمات الاستشارية للإدارة و تحديد أتعابها

يجب على لجنة المراجعة عند تقييمها للخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة مما قد يؤثر سلبا على استقلالية المراجعين الخارجيين بها، مراعاة النواحي التالي:

- طبيعة و نوع الخدمات الاستشارية التي يقدمها مكتب المراجعة
- نسبة أتعاب الخدمات الاستشارية إلى إجمالي الأتعاب المدفوعة للمراجع الخارجي.
- تأثير هذه الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع الخارجي.
- التأكد من أن دور المراجع الخارجي هو دور استشاري فقط.

3) فحص جوانب عدم الاتفاق بين المراجع الخارجي و الإدارة

يجب على لجنة المراجعة فحص جوانب عدم الاتفاق بين المراجع الخارجي و الإدارة، و محاولة تقريب وجهات النظر بينهما، و تضييق نقاط الاختلاف بينهما مع المحافظة على الاستقلالية وذلك لأن لجنة المراجعة هي حلقة الوصل بين المراجع الخارجي و الإدارة.

رابعا: انعكاساتها على حوكمة الشركات

تلعب لجنة المراجعة دورا هاما في حوكمة الشركات باعتبارها لجنة دائمة منبثقة عن مجلس الإدارة و تعتبر بشكل متزايد من ركائز حوكمة الشركات و يذكر الكثيرون أن نجاح الحوكمة اليوم يعتمد في المنظمة على لجنة المراجعة و الفشل في العضوية أو دور أو كفاءة أو التزام لجنة المراجعة تؤدي إلى إحداث فجوة في حوكمة الشركات. و قد أنيط بلجان المراجعة إعادة النظر و تقييم أعمال مراجعيها الخارجيين و تقييم نوعية المراجعة التي يقومون بها و كذا التأكد من أن المراجع الخارجي مستقل و أن كل الأمور التي تفسد هذا الاستقلال تم معالجتها بشكل سليم، أي يقوم بالإشراف على أنشطة المراجعة الخارجية و لغرض تحمل مسؤولياتها الإشرافية بصورة أفضل فإنها تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية كأحد الدعائم الأساسية التي تساعدها في تحقيق حوكمة أفضل للشركات[1]، فهي تعتبر مورد هام لتعزيز و دعم لجنة المراجعة و هذا فيما يخص تقديمها لخدمات التأكيد و الاستشارة خصوصا فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية و إدارة المخاطر.

---

[1] سمير كامل عيسى، **مرجع سابق**، ص: 28.

المطلب الثالث: دراسة العلاقة التعاونية بين مجلس الإدارة و الإدارة العليا مع المراجع

تعتبر مسؤولية مجلس الإدارة مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات، كما أن الإدارة العليا و مجلس الإدارة من الأطراف الأساسية لها.

أولا: تعريف مجلس الإدارة و الإدارة العليا

1- **تعريف مجلس الإدارة**

يعد مجلس الإدارة الهيئة العليا التي تحكم المؤسسة تم اختياره من مجموعات مختلفة من المساهمين، و هو مسئول عن مراقبة تنفيذ أهداف المؤسسة كما حددتها الجمعية العامة* السنوية، يتكون من أعضاء تنفيذيين غير تنفيذيين، كما يعتبر المجلس مسئولا أمام المساهمين و كوكيل عنهم، و بالتالي كل أحكام الوكالة في القانون المدني تسري على مجلس الإدارة كما أنه مسئول مسؤولية جنائية عن أي تحريف أو تزوير في المعلومات الخاصة في المؤسسة[1]، يتولى المجلس تعيين رئيس مجلس الإدارة و العضو المنتدب (المدير العام) كما يتولى مهام إدارة المؤسسة للمدة التي ينص عليها نظامها الأساسي[1]، يعد مجلس الإدارة مسئول مسؤولية نهائية و كاملة أمام المساهمين و أصحاب المصالح عن تقييم الأداء الإداري و يجب أن يقدم تقريره عن تلك المسؤولية للمساهمين في نهاية كل عام و في شكل تقرير سنوي[2].

نظرا لكمية و حجم الأعمال التي يقوم مجلس الإدارة بمناقشتها و تحليلها، تكون مجالس الإدارة مشغولة و تتعقد مهامها و يترتب على ذلك قيام تلك المجالس بإنشاء العديد من اللجان و الميزة الأساسية لهذه اللجان أنها لا تحل محل وظائف مجلس الإدارة، فهي تقوم برفع تقريرها للمجلس و هو صاحب الكلمة النهائية، و يتحمل المسؤولية الكاملة لأي تصرف أو عمل توصي به اللجنة و من أكثر اللجان شيوعا ما يلي[3]:

- **لجنة المراجعة:** سبق التطرق لها.
- **لجنة المكافآت:** تقوم بتوجيه النصح بخصوص مستويات المكافآت المناسبة للمديرين التنفيذيين في ظل مستوى الأداء و التحفيز و حالة السوق و العوامل النسبية الداخلية و الخارجية.

* تتكون الجمعية العامة من كل مساهمي الشركة كل بحسب نسبة ما يمتلكه من أسهمها، يعطي لكل مساهم حق حضور الجمعية العامة: عن مركز المشروعات الدولية الخاصة، " دليل قواعد و معايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية"، القاهرة، ص: 06.

[1] سميحة فوزي، **مرجع سابق**، ص: 31.

[2] هيئة الأوراق المالية الأردنية، **مرجع سابق**، ص: 08.

[3] محمد مصطفى سليمان، **مرجع سابق**، ص: 108.

- **لجنة التعيينات:** تقوم بالموافقة على المواصفات الوظيفية للأماكن الشاغرة في مجلس الإدارة و أن المرشحين لهذه الوظائف قادرون على أدائها بشكل موضوعي.

2- **تعريف الإدارة العليا**

هناك ألقاب مختلفة تم إطلاقها على الشخص الذي يتولى الإدارة التنفيذية مثل: المدير العام الرئيسي، عضو مجلس الإدارة المنتدب، المسئول التنفيذي أو المسئول التنفيذي الرئيسي، و يقوم أعضاء مجلس الإدارة بتعيينهم كما يخضعون للمساءلة من طرف أعضاء المجلس و يتمتع المديرون بالسلطة المفوضة لهم من جانب أعضاء مجلس الإدارة لإدارة أجزاء من الشركة، و قد يتولى أعضاء مجلس الإدارة المسؤولية الإدارية أيضا، خاصة في المراحل المبكرة لعمل الشركة، و هم في ذات الوقت مسئولون عن عمليات أو وظائف محددة، كما أنهم أيضا جزء من العملية الجماعية لاتخاذ القرارات في مجلس الادارة[1]. و يمكن تقسيم المديرين حسب المسؤوليات الإدارية الى[2]:

- **مديري الإدارة العليا:** يحتلون المستوى الإداري الأعلى في الشركة، عادة ما يمثلهم المدير العام، و هدفهم يختص بتحديد الأهداف الشاملة للمؤسسة، تحديد الاستراتيجيات و السياسات التشغيلية.
- **مديري الإدارة التنفيذية:** و مثال ذلك مدير المصنع، مدير العمليات، هدفهم تنفيذ الاستراتيجيات و السياسات الموضوعة بواسطة الإدارة العليا، كما ينسقون أعمال الإدارة المباشرة.
- **مديري الإدارة المباشرة:** لهم تسميات مختلفة مثل مشرفي الصف الأول، الإدارة الإشرافية، يشرفون مباشرة على الأعمال و العمال التشغيليين.

3- مهام مجلس الإدارة و الإدارة العليا

أ- **مهام مجلس الإدارة**[3]

يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية و الإستراتيجية لتوجيه المؤسسات ، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، و أن تتم مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة و المساهمين، هذا بالإضافة إلى المسؤوليات التالية:

---

[1] جوناثان تشاركهام، "**إرشادات لأعضاء مجالس إدارة البنوك**"، ترجمة مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2005، ص:.14.

2 علي شريف، علي عبد الهادي مسلم، محمد سعيد سلطان، " **الإدارة المعاصرة**"، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص-ص: 14- 15.

[3] مركز المشروعات الدولية الخاصة، " **مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية في مجال حوكمة الشركات**"، مرجع سابق، ص: 33.

– يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل المعلومات و كذا على أساس النوايا الحسنة و سلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يسعى لتحقيق مصالح الشركة و المساهمين.

– ينبغي أن يعمل مجلس الإدارة على تحسين العمولات المتكافئة لجميع المساهمين.

– يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية، و أن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح.

– يتعين أن يضطلع مجلس الإدارة بمجموعة من الوظائف الأساسية أهمها:

- مراجعة و توجيه إستراتيجية الشركة، و خطط العمل و سياسة المخاطرة و الموازنات السنوية و خطوط النشاط، و أن يضع أهداف الأداء و أن يتابع التنفيذ و أداء الشركة، كما ينبغي أن يتولى الإشراف على الإنفاق الرأسمالي و على عمليات الاستحواذ و بيع الأصول.
- اختيار المسئولين التنفيذيين و تحديد المرتبات و المزايا الممنوحة لهم.
- مراجعة مستويات المرتبات و مزايا المسئولين التنفيذيين و أعضاء مجلس الإدارة، و ضمان الطابع الرسمي و الشفافية لعملية ترشيح أعضاء مجلس الإدارة.
- متابعة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية و مجلس الإدارة و المساهمين.
- ضمان سلامة التقارير المحاسبية و المالية للشركة، و من متطلبات ذلك وجود مراجع مستقل و نظم الرقابة الملائمة و بصفة خاصة نظم متابعة المخاطرة و الرقابة المالية و الالتزام بالقوانين.
- متابعة فعالية حوكمة المؤسسات التي يعمل المجلس في ظلها و إجراء التغييرات المطلوبة.
- الإشراف على عملية الإفصاح و الاتصالات.
- يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة، و أن يجري ذلك بصفة خاصة على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية.
- يتعين أن ينظر مجلس الإدارة في إمكانية تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتصفون بالقدرة على التقييم المستقل للأعمال حينما تكون هناك إمكانية لتعارض المصالح.
- كي يتحقق الاضطلاع بهذه المسؤوليات يجب أن يكفل لأعضاء مجلس الإدارة إمكانية الحصول على المعلومات الدقيقة و ذات الصلة في الوقت المناسب.

ب- مهام الإدارة العليا

تشمل وظائف الإدارة العليا الوظائف التقليدية المتمثلة في التخطيط، التنظيم، التوجيه و الرقابة و التي تحدد الأطر التي تعمل فيها الإدارة العليا[1] ، بالإضافة إلى الهام التالية[2]:

- اتخاذ القرارات التنفيذية حتى يجعل من السهل تنفيذها.
- يقوم بتتبع الظروف المحيطة بالمؤسسة و قياس تأثيرها على الخطط الإستراتيجية و تنفيذها.
- الاجتماع بالمديرين التنفيذيين و يقوم بعملية تنمية الأفكار الإستراتيجية من خلالهم و تصعيدها إلى مجلس الإدارة.
- متابعة استخدام الموارد المتاحة بكفاءة.
- توقيع العقاب على أي تقصير أو إهمال في تنفيذ الخطط.
- تقييم البيئة الداخلية و الخارجية و تحديد نقاط القوة و الضعف.

ثانيا: علاقة المراجع بمجلس الإدارة و الإدارة العليا

تعتبر العلاقة بين المراجع من جهة و مجلس الإدارة و الإدارة العليا من جهة أخرى علاقة تأثير و تأثر حيث يعمل مجلس الإدارة علة توفير البيئة المناسبة لوظيفة المراجعة.

1- علاقة المراجع الداخلي بمجلس الإدارة

يؤثر مجلس الإدارة على وظيفة المراجعة الداخلية من خلال:

- إنشاء لجنة المراجعة و تفعيل دورها.
- الاختيار المناسب لفريق عمل المراجعة الداخلية، و هدا فيما يخص الخبرات و المهارات اللازمة مع القيام بتدريب دوري لهم.
- تدعيم استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية.

كما يجب أن يشمل التقرير مواقع المخاطر الهامة، مواضيع الرقابة بما فيها مخاطر الغش و الأمور الخاصة بالحوكمة، و أية أمور تحتاجها أو تطلب من قبل مجلس الإدارة و الإدارة العليا.

---

[1] علي الشرقاوي، " **العملية الإدارية: وظائف المديرين**"، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2002، ص: 108.

[2] أحمد ماهر، " **دليل المدير خطوة بخطوة في الإدارة الإستراتيجية**"، الإسكندرية: الدار الجامعية، 1999، ص: 43.

كما يمكن للمراجع الداخلي أن تقديم العون لمجلس الإدارة و الإدارة العليا في الوفاء بمسؤولياتها في حوكمة الشركات ، و هذا فيما يخص[1]:

- مساعدة الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة.
- البحث على فرص أفضل لتحقيق الالتزام بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل.
- فحص قواعد و آداب السلوك الأخلاقي بالشركة للتحقق من مدى كفايتها لتحقيق الهدف منها، و من أنها بلغت للعاملين.
- تنفيذ المراجعة السنوية بالعناية اللازمة و إعداد تقرير بالنتائج.
- مراعاة الإفصاح و الشفافية عند إعداد و تنفيذ خطة المراجعة السنوية.

فتكون **انعكاسات هذه العلاقة على حوكمة** الشركات كما يلي:

باعتبار أن مجلس الإدارة و الإدارة العليا من الأطراف الأساسية لحوكمة الشركات، و التي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة المنبثق من تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة استلزم وجود تفاعل بين وظيفة المراجعة الداخلية و الإدارة و هذا بمدها بنتائج تقدير المخاطر و تقييم نظام الرقابة الداخلية و كذلك الإفصاح الدوري للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها، سلطاتها و مسؤولياتها و ما تم انجازه من خطتها الموضوعة، حيث أصبح مجلس الإدارة و الإدارة العليا التي تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين عملية حوكمة الشركات، و ذلك لما للمراجعين الداخليين من دور محوري في تقديم خدمات التأكيد و الخدمات الاستشارية و إدارة المخاطر[2].

2- علاقة المراجع الخارجي بمجلس الإدارة و الإدارة العليا

يمكن للمراجع الخارجي تقديم العون لمجلس الإدارة و الإدارة العليا و ذلك وفقا لمبادئ حوكمة الشركات حيث ألزمت القوانين الأخيرة المراجعين الخارجيين و مجالس إدارات المؤسسات الالتزام بما يلي بخصوص الشفافية و الإفصاح[3]:

- مناقشة أهداف رئيسية واضحة تسعى المؤسسات لتحقيقها و أن يتابع مع مجلس الإدارة سعي المؤسسة نحو تحقيق تلك الأهداف للتأكد من مدى جدية الشركة في تحقيق الأهداف و تقييم مدى فعالية إدارتها.

[1] The Institute of Internal Auditors, **" International Standards for Standards Professional Practice of Internal Auditing"**. Op., Cit, p: 08.

[2] سمير كامل محمد عيسى، **مرجع سابق**، ص-ص: 31-32.

[3] مصطفى فتح الله صقر، " **حوكمة الشركات و بيئة المراجعة**"، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر السادس لحوكمة الشركات، مصر: مركز المديرين، ص- ص: 10- 11.

– التأكيد على أن القوائم المالية و تقرير المراجع الخارجي و تقرير مجلس الإدارة يتم نشرها سنويا.

– يجب أن يشمل تقرير الأداء على العديد من المؤشرات المالية التي توضح وضع المؤسسة المالي مثل نسب الربحية و السيولة و معدلات الدوران وتطورها من فترة لأخرى و أدائها خلال تلك الفترة.

– ينبغي على المراجع الخارجي الإفصاح عن طبيعة المخاطر و كيفية التعامل معها و مدى تأثيرها على الأداء المالي و الاقتصادي لها.

و من منطلق ذلك دعت الحاجة إلى أن يقوم مراجع الحسابات بدور أساسي في تطبيق قواعد الحوكمة الرشيدة و هو بمثابة جرس الإنذار المبكر الذي يقرع عند أي انحراف مالي أو إداري.

لقد أحدثت التطورات الأخيرة عدة **تغيرات** في بيئة المراجعة، فنجد أن العلاقة بين المراجع الخارجي و الشركات التي يقوم بمراجعتها قد أصبحت علاقة ذات طابع مختلف نتيجة للقوانين و المعايير و التعليمات الجديدة، حيث أصبحت كما يلي:

- قيام المراجعين بالإبلاغ للجنة المراجعة، و ذلك بالإبلاغ عن جميع أعمال المراجعة إلى لجنة المراجعة، كما أنهم سيكونون مراقبين من قبلها و ليس من قبل إدارة الشركة.
- يجب على المراجع الإبلاغ عن أي معلومات جديدة و التي تتضمن كل من السياسات المحاسبية ذات الطابع الحرج و الممارسات المتعلقة بها، و المعالجة البديلة ضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التي تم تطبيقها و مناقشتها مع الإدارة، و الخلافات المحاسبية بين المراجع و الإدارة.
- منع تقديم خدمات أخرى غير خدمة المراجعة للشركات التي يقومون بمراجعتها منعا باتا، وتتضمن الخدمات الممنوعة (مسك الدفاتر، تصميم النظم المحاسبية و تطبيقها، خدمة التقييم، المراجعة الداخلية، الخدمات الإدارية، خدمات الموارد البشرية، خدمات الاستثمارات المصرفية، التداول، الخدمات القانونية و الاستشارية).
- التبديل الدوري للمراجعين.
- هناك مناداة بتبني معايير جديدة تطالب المراجع بالحصول على رأي طرف ثان من أحد الشركاء (مراجعة النظير)، و الحصول على موافقة خطية منه تقرير المراجع.
- يجب أن يشمل تقرير المراجع الخارجي على وصف محدد لعملية فحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة و مدى فاعليته.

خلاصة الفصل

كان محور هذا الفصل هو محاولة إظهار كيف يؤثر التزام المراجع على تفعيل حوكمة الشركات و ذلك من خلال التكامل بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي، أدوار المراجع الداخلي و كذا علاقة المراجع مع باقي أطراف الحوكمة حيث نستنتج:

1- أن العلاقة التكاملية التي تجمع بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي لها انعكاس ايجابي على حوكمة الشركات و ذلك لما توفره من مزايا لأصحاب المصالح سواءا كانوا من داخل الشركة أو من خارجها.

2- يعتبر تقييم المراجع الداخلي لمدى كفاءة و فاعلية نظام الرقابة الداخلية و كذا تقديمه لتأكيد معقول على أن مخاطر الشركة تدار بفاعلية من المتطلبات الأساسية التي تساهم في إضافة قيمة للشركة مما يحقق حوكمة الشركات.

3- وجود علاقة تعاونية بين المراجع و باقي أطراف حوكمة الشركات و المتمثلة أساسا في لجنة المراجعة، مجلس الإدارة و كذا الإدارة العليا، حيث أن درجة التحكم في هذه العلاقة و حسن توظيفها يؤدي لتفعيل حوكمة الشركات و يساهم في تطبيقها.

الفصل الرابع:

أثر الالتزام الأخلاقي للمراجع على تفعيل حوكمة الشركات

- الدراسة الميدانية -

مقدمة الفصل

من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث، عند عرض نتائجه و بناء توصياته، و نظرا لحداثة تجربة الجزائر سواء فيما يخص حوكمة الشركات و كذلك التطورات الحديثة في المراجعة مقارنة بالدول المتقدمة، و نظرا لعدم وجود دراسات ميدانية حول العلاقة بين التزام المراجع و حوكمة الشركات – على الأقل في الجزائر–، ارتأينا اعتماد أسلوب التحري المباشر لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع، عن طريق التقرب المباشر من المهنيين (مراجعين داخليين و محافظي حسابات)، و الأكاديميين (أساتذة المراجعة)، باستخدام الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة الذي اختيرت عينته بناءا على اختيار مدروس، و هذا من أجل التعرف على اثر التزام المراجعين على تفعيل حوكمة الشركات و العوامل المشجعة على ذلك ، و سبل تفعيلها في الجزائر.

و للإلمام أكثر بالدراسة ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: الطريقة و الإجراءات.

المبحث الثالث: معالجة الاستبيان، جمع، عرض و تحليل البيانات المجمعة من الاستبيان باستخدام الإحصاء الوصفي و الاستدلالي.

المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة و تحليل أثر الالتزام الأخلاقي للمراجع على تفعيل حوكمة الشركات و توضيح أهم الوسائل المشجعة و المتحكمة في ذلك من وجهة نظر المهنيين (مراجعين داخليين و محافظي حسابات) و الأكاديميين (أساتذة الجامعة).

المطلب الأول: بيانات الدراسة

و هي تمثل بيانات الجانب النظري من البحث حيث حاولت الطالبة –حسب ما توفرت لديها من وسائل و أدوات– بعملية مسح للدراسات السابقة و مراجعة الأدبيات المنشورة في مجال المراجعة الداخلية والخارجية و مجال حوكمة الشركات و كذلك دراسة مجموعة من الإصدارات و المنشورات للمنظمات المهنية و الهيئات المهتمة بتنظيم و تطوير مهنة المراجعة و كذا حوكمة الشركات و التي تعتبر من المصادر الأساسية في هذا البحث، و يمكن حصرها فيما يلي:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- معهد المراجعين الداخليين.
- مركز المشروعات الدولية الخاصة.
- موقع حوكمة الشركات.
- منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية.

بالإضافة إلى موضوعات أخرى ذات العلاقة بموضوع البحث، و خلصت الباحثة عند إعداد الجانب النظري أن علاقات المراجع مع الأطراف الأخرى للحوكمة تتأثر بمجموعة من الوسائل المشجعة لأخلاقيات المهنة و الضابطة لالتزام المراجع و التي على أساسها يتحدد تأثير التزامه على تفعيل حوكمة الشركات، و يمكن توضيحها فيما يلي:

1– أهم الوسائل المشجعة على الالتزام الأخلاقي للمراجعين

انطلاقا من دراستنا للمعايير الدولية للمراجعة و الميثاق الأخلاقي لها، و كذلك دراسة مختلف البحوث و الدراسات ذات العلاقة تبين لنا أنه هناك مجموعة من العوامل الضابطة لأخلاقيات المهنة

و التي تحدد مستوى التزام المراجع حيث تتمثل في:

أ- قواعد السلوك المهني

تعتبر قواعد السلوك المهني من أهم الوسائل المشجعة على الالتزام بأخلاقيات المهنة و تشتمل على:

- قانون أخلاقيات المهنة الجزائري: المرسوم التنفيذي رقم 96/ 136 المؤرخ في 15 أفريل 1996.
- قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

ب- رقابة الجودة لأعمال المراجعة

و تتمثل في الوسائل التي بواسطتها يمكن لكل مكتب مراجعة و إلى حد معقول أن الآراء التي يبديها في عملية المراجعة التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير المراجعة المتعارف عليها أو أية شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية يضعها المكتب كما تشجع على مراعاة المعايير الشخصية للمراجع.

ج- أهلية المراجع

و تشمل المستوى التعليمي الذي حصل عليه المراجع، سنوات الخبرة، المعرفة بعمليات و إجراءات المراجعة، الشهادات المهنية، المستوى التدريبي المتحصل عليه بالإضافة للتأهيل المستمر.

د- استقلالية المراجع

- بالنسبة للمراجع الداخلي: تشمل موقعه داخل التنظيم، علاقة بلجنة المراجعة، درجة الاستقلال في أداء مهامه و نطاق تدخله.
- بالنسبة لمحافظ الحسابات: تتمثل في عدم وجود علاقات مالية و غير مالية داخل الشركة، عدم وجود علاقات شخصية و عائلية داخل الشركة التي يقوم بمراجعتها.

2- أهم المجالات التي يؤثر فيها التزام المراجع على تفعيل الحوكمة

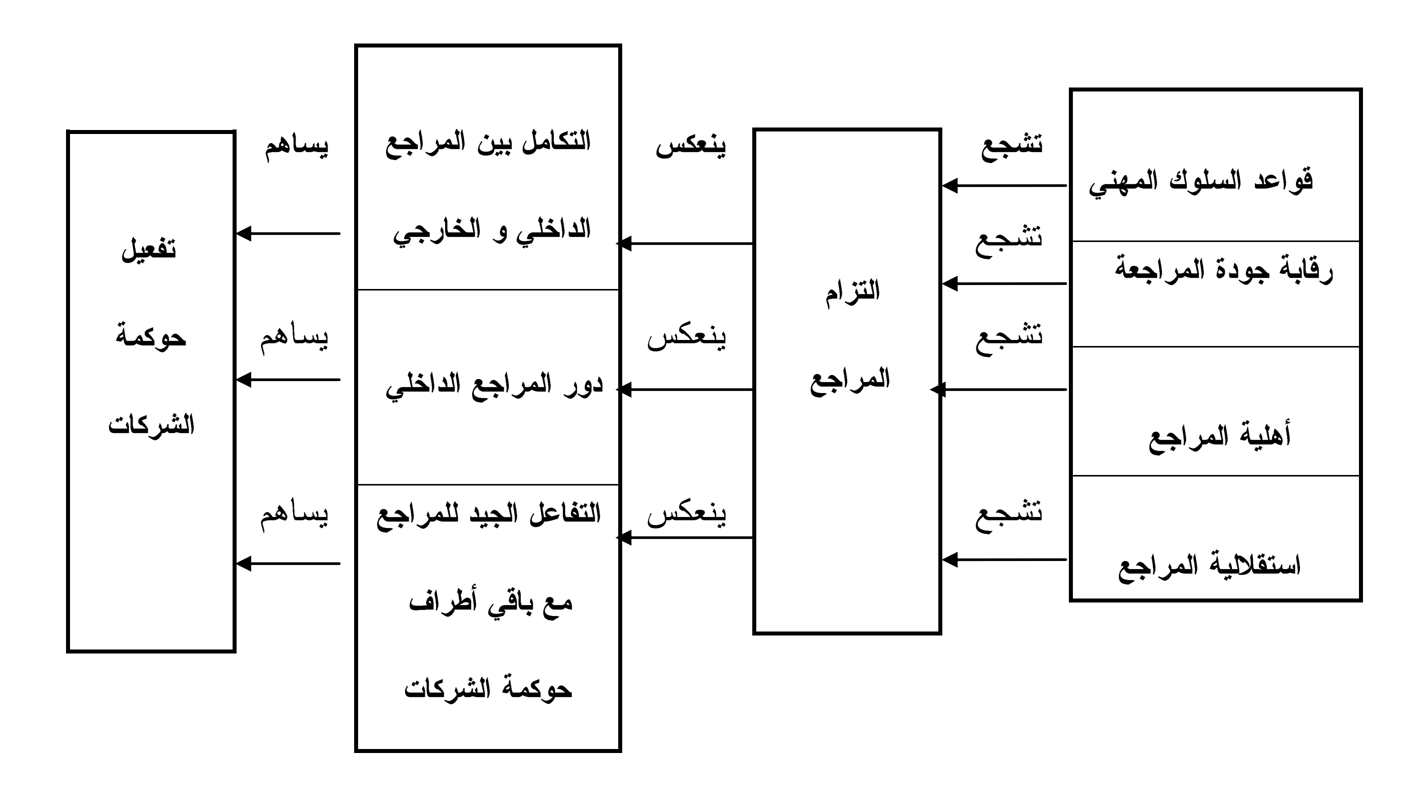
بعد اضطلاعنا على أهم العوامل الضابطة لأخلاقيات المهنة و كذلك قواعد السلوك المهني المحلية و الدولية، و بعد دراسة البحوث و الكتابات المتعلقة بحوكمة الشركات حاولنا وضع ثلاث مجالات و التي

على أساسها يكون تأثير التزام المراجع على تفعيل حوكمة الشركات من خلال علاقاته مع مختلف الأطراف. و هذا ما شمله الفصل الثالث من البحث كما يلي:

- التكامل بين المراجع الداخلي و الخارجي: حيث أن توفير معلومات تفصيلية و حقيقية للإدارة يساعد على اتخاذ قرارات فعالة في الوقت و المكان المناسبين، كما أن ثقة الأطراف أصحاب المصالح عن الرأي المعبر عنه من قبل المراجع الخارجي يحقق اطمئنانهم على أموالهم و هذه الظروف كلها تساهم في تفعيل الحوكمة.
- دور المراجع الداخلي: يكون من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية و مراجعة إدارة المخاطر حيث يحقق شعور بالراحة لدى أصحاب المصالح من خلال ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة، كما يؤدي إلى إضافة قيمة للشركة و طمأنة المساهمين أن المخاطر مفهومة و يمكن التصدي لها و بالتالي حماية حقوقهم و هذه العناصر كلها تساهم في تفعيل حوكمة الشركات.
- التفاعل الجيد مع باقي أطراف الحوكمة: تظهر من خلال التفاعل مع لجنة المراجعة من جهة و الدور الأساسي الذي تلعبه في تفعيل و تطبيق حوكمة الشركات، والتفاعل مع مجلس الإدارة من جهة أخرى حيث أن تقديم المراجع الداخلي لخدمات التأكيد و الخدمات الاستشارية و كذلك الإفصاح الدوري للإدارة و قيام المراجع الخارجي بالإبلاغ عن أية معلومات جديدة و مناقشتها مع الإدارة و شمول تقريره على وصف محدد لعملية فحص نظام الرقابة الداخلية و مدى فاعليته كلها أمور تزيد من الشفافية و الإفصاح و كذلك المساءلة و بالتالي فهي تساهم في تفعيل حوكمة الشركات.

و من خلال ما سبق يمكن تصميم نموذج الدراسة الميدانية انطلاقا من الجانب النظري و ذلك كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل (**4-1**): **نموذج مقترح لأثر التزام المراجع على تفعيل حوكمة الشركات**



أهم الوسائل المشجعة على الالتزام الأخلاقي و التي تؤثر في تفعيل حوكمة الشركات		أثار التزام المراجع على تفعيل حوكمة الشركات

المصدر: من تصور الطالبة (بناءا على الجانب النظري)

ثانيا: البيانات الأولية

هي بيانات الجانب الميداني من الدراسة، و التي يتم تجميعها لاختبار فرض الدراسة، و يتم ذلك من خلال عرض قوائم الاستبيان و التي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لجمع البيانات المطلوبة و التي يعكسها نموذج الدراسة المقترح لتحديد أثر الالتزام الأخلاقي للمراجع على تفعيل حوكمة الشركات من منظور المهنيين (المراجعين الداخليين، محافظي الحسابات) و الأكاديميين (أساتذة المراجعة)، للعينة محل الدراسة.

1- مجتمع الدراسة

روعي في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية و العملية و القدرة على الحكم على الوسائل المشجعة على التزام المراجع و العوامل الضابطة لأخلاقياته و أهم المجالات التي يشملها عمله، و تتمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة فيما يلي:

أ- مجموعة من إدارات المراجعة الداخلية لمجموعة من شركات المساهمة، أما وحدة المعاينة فكانت مدير المراجعة الداخلية و تتميز هذه العينة بمجموعة من الخصائص:

- تعتبر من كبريات الشركات في الجزائر متضمنة الشركات المدرجة في بورصة الجزائر تجمع بين المال العام و الخاص، من أمثلتها (مجمع صيدال، الشركة الوطنية للملاحة الجوية، شركة سوناتراك، مجموعة من البنوك، شركة جيزي).
- تتميز هذه الشركات بإمكانيات تنظيمية و بشرية و مادية معتبرة.

ب- مجموعة من مكاتب المراجعة من عدة ولايات (البويرة، بومرداس، تيزي وزو، البليدة، الجزائر)، حيث كانت وحدة المعاينة هي محافظ الحسابات.

ج- مجموعة من أساتذة المحاسبة و المراجعة في الجامعة لتدعيم هذه الدراسة برأي الأكاديميين.

2- عرض الاستبيان

كما أنه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر استمارات الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 110 استمارة شملت المهنيين ب 60 استمارة و الأكاديميين 50 استمارة، اعتمدنا في أغلب الأحيان طريقة التسليم و الاستلام المباشر و مرات أخرى عن طريق البريد الالكتروني حيث تحصلنا على عناوين البريد الالكتروني لبعض مفردات العينة و قمنا بدعوة هؤلاء و حثهم على المساهمة في هذا البحث من خلال ملء الاستمارة و تأكيد إرسالها انطلاقا من البريد الالكتروني الخاص بالطالبة.

بعد عملية الفرز و التبويب و التنظيم، تقرر الإبقاء على 81 استمارة من مجموع الاستمارات لتمثيل عينة الدراسة بعدما قمنا بإقصاء باقي الاستمارات المقدرة ب 29، استبعدت للنقص أو للتضارب الموجود في الإجابات أو لاستلامها بعد الأجل المحدد.

الجدول (4-1): الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	**الاستبيان**	
	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة و المعلن عنها	110	%100
عدد الاستمارات المفقودة أو المهملة	14	%13
عدد الاستمارات الملغاة	09	% 08
عدد الاستمارات الواردة بعد الأجل	06	%05
عدد الاستمارات الصالحة	81	%74

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان).

3- حدود الدراسة الميدانية

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة بالجزائر لدراسة أثر الالتزام الأخلاقي للمراجع على تفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر المهنيين (المراجعين الداخليين و محافظي الحسابات)، و الأكاديميين (أساتذة الجامعة).

الحدود الزمنية: يرتبط مضمون و نتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة و المقدر من 01 أفريل 2010 إلى 05 ماي من نفس السنة.

الحدود البشرية: تستند هذه الدراسة لأراء و إجابات المهنيين و الأكاديميين الحائزين على مؤهل علمي ليسانس فما فوق.

الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع و المحاور المرتبطة أساسا بموضوع أخلاقيات المهنة و حوكمة الشركات، و تتوقف جودتها على نوعية الإجابات المتحصل عليها.

4- مشاكل الدراسة الميدانية

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة استقصاء و جمع أراء و إجابات أفراد العينة حول مواضيع ذات أهمية لنا، حتى يتسنى لنا إبراز وجهات نظرهم حول الإطار العام الذي يحمكم مجمل القضايا و المواضيع المرتبطة بالالتزام الأخلاقي و حوكمة الشركات، إلا أن الدراسة لم تسلم من بعض المشاكل و القيود الشكلية و الموضوعية، أهمها ما يلي:

- التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة المستهدفين، رغم الإلحاح و التساؤل لمستمر عن مصير استمارة الاستبيان التي وجهت لهم.
- انتشار أفراد العينة في مناطق جغرافية بعيدة عن مواقع تواجد الطالبة الأمر الذي حال دون قيامها بتقديم التوضيحات اللازمة في حالة اللبس أو الغموض الذي يكتنف أفراد العينة.
- عدم وجود عاوين بريدية أو الكترونية مجمعة لبعض أفراد العينة المعنية بالدراسة.

المطلب الثاني: متغيرات الدراسة

نظرا لطبيعة الموضوع المعالج فإن الدراسة الميدانية تشمل على المتغير التابع و المتغير المستقل كما يلي:

أولا: المتغير التابع

يتضح من النموذج المقترح السابق أن حوكمة الشركات دالة في التزام المراجع و التي تتضمن العناصر التالية: قواعد السلوك المهني، رقابة الجودة لأعمال المراجعة، الأهلية، الاستقلال، التكامل بين المراجع الداخلي و الخارجي، دور المراجع الخارجي، التفاعل الجيد للمراجع مع باقي أطراف الحوكمة.

ثانيا: المتغير المستقل

يتمثل في الوسائل المشجعة على التزام المراجع و العوامل الضابطة لأخلاقياته و مختلف علاقاته و مجالات عمله التي تنتج نتيجة التزامه والتي تساهم في تفعيل حوكمة الشركات.

و يمكن إدراجها في العناصر التالية:

1- التزام المراجع بقواعد السلوك المهني و دوره في تفعيل حوكمة الشركات

و يشمل العناصر التالية:

أ- قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر (المرسوم التنفيذي رقم 96/ 136).

ب- معايير المحاسبة و المراجعة الدولية.

ج- التجرد من المصالح الشخصية و التمتع بالعفة و النزاهة.

د- عدم قيامه بأعمال تسيء لسمعته أو سمعة المهنة.

ه- عدم اللجوء للإشهار أو عمل غير أخلاقي لجلب العملاء.

2- رقابة جودة المراجعة و أثرها على تفعيل حوكمة الشركات

و تشتمل على العناصر التالي:

أ- وجود سياسات و إجراءات داخل مكتب المراجعة تساهم في التأكد من جودة الخدمة المقدمة.

ب- مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المراجع.

ج- الالتزام بإرشادات الاتحاد الدولي للمحاسبين فيما يخص رقابة الجودة.

3- أهلية المراجع و دورها في تفعيل حوكمة الشركات

و تشمل العناصر التالية:

أ- المستوى التعليمي.

ب- الخبرة المهنية و المعرفة الجيدة بإجراءات المراجعة.

ج- الشهادة المهنية.

د- التدريب المستمر.

4- استقلالية المراجع و دورها في تفعيل الحوكمة

و تشمل العناصر التالية:

أ- عدم وجود ارتباطات مالية و غير مالية لمحافظ الحسابات مع العملاء.

ب- الارتباط التنظيمي للمراجع الداخلي و التفاعل مع لجنة المراجعة.

ج- عدم تقديم محافظ الحسابات لخدمات أخرى للعملاء كالوظائف الإدارية أو اتخاذ قرارات هامة.

د- عدم وجود علاقات شخصية و عائلية داخل الشركة التي يقوم بمراجعتها.

ه- استقلالية المراجع الداخلي في أداء عمله و تحديد نطاق تدخله.

5- دور المراجع الداخلي

يتمثل في الناصر التالية:

أ- تقييم كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ب- مراجعة إدارة المخاطر و التأكد من أن المخاطر تدار بفاعلية.

6- التفاعل الجيد مع باقي الأطراف

يظهر من خلال :

أ- تعاون المراجع الداخلي مع المراجع الخارجي و مساعدته في القيام بأعماله باحترافية.

ب- تقديم المعلومات الكافية إلى لجنة المراجعة و مساعدتها في أداء مهامها.

ج- تقديم معلومات حقيقية لمجلس الإدارة و التي تساعدها في التخطيط، التنظيم، التوجيه و الرقابة.

المبحث الثاني: الطريقة و الإجراءات

يتناول هذا المبحث وصفا لطريقة تصميم قائمة الاستبيان انطلاقا من مرحلة إعداده المتضمنة بناء الاستبيان، نشرها و إدارتها بالإضافة إلى هيكل الاستبيان ثم إلى اختبار قائمة الاستبيان، و هذا فيما يخص صدق و ثبات الاستبيان.

أولا: مرحلة إعداد الاستبيان

1- بناء الاستبيان

تم تحميل الاستبيان على ورق عادي (Format A4)، و هذا فيما يخص التسليم المباشر أو على حامل الكتروني عبر (Excel) و هذا فيما يخص التسليم عن طريق البريد الالكتروني، كما أن الاستبيان أعد باللغة العربية* و الفرنسية**، و تضمن اثنا عشر سؤالا ابتداء بالرقم (1) إلى (12)، بالإضافة إلى أسئلة فرعية خاصة بدراسة أراء أفراد العينة حول الالتزام بأخلاقيات المهنة.

2- نشر و إدارة الاستبيان

اعتمدنا في توزيعه و نشره على عدة قنوات أملتها علينا دراستنا مع طلبة من عدة مناطق مختلفة، الأمر الذي سهل نوعا ما من إمكانية إرسال الاستمارات و الحصول عليها في أقصر وقت ممكن و كذا الحصول على عينة متنوعة جغرافيا، و على العموم فقد اعتمدنا في توزيع الاستمارات على عدة طرق أهمها:

- الاتصال المباشر مع أفراد العينة خاصة على مستوى مكاتب المراجعة و الجامعات.
- إيداع الاستمارات على مستوى أقسام المراجعة الداخلية.
- الاستعانة ببعض الزملاء.
- استعمال البريد الالكتروني الخاصة بعض أفراد العينة.

---

* أنظر الملحق رقم 01.

** أنظر الملحق رقم 02.

ثانيا: هيكل الاستبيان

تضمنت قاعدة الاستبيان تسعة عشر (19) سؤالا توزعت على قسمين (2) رئيسيين، الأول يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة تضمنت سبعة (7) أسئلة أما القسم الثاني فيضم محورين يتعلقان بموضوع الدراسة يشملان اثنا عشر (12) سؤالا، تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي (Likert scale)، الذي يحتمل خمس (5) إجابات و هذا حتى يتسنى لنا تحديد أراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، و بالتالي يسهل على الطالبة ترميز و تنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (4– 2) مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، " **البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين**"، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر، 2006، ص: 115.

كما اعتمدنا نوع الأسئلة المفتوحة في آخر كل عنصر من الاستبيان للوقوف على وجهات نظر أفراد العينة حول القضايا المرتبطة بالموضوع.

و لقد توزعت الأسئلة على قسمين رئيسيين كما يلي:

1– القسم الأول: يضم أسئلة عامة شخصية متضمنة للبيانات النوعية عن أفراد العينة و عددها سبعة (7) أسئلة.

2– القسم الثاني: يضم الأسئلة من السؤال الأول (1) إلى السؤال الثاني عشر (12) في محورين: الأول خاص بالالتزام الأخلاقي و الثاني بحوكمة الشركات.

أ– المحور الأول: يتعلق بالوسائل المشجعة على الالتزام الأخلاقي للمراجع، موضوعة في شكل أسئلة من السؤال رقم (1) إلى السؤال رقم (6)، بالإضافة إلى إمكانية إعطاء أراء حول كل عنصر من طرف أفراد عينة الدراسة.

ب– المحور الثاني: يتعلق بحوكمة الشركات و كيفية تأثير التزام المراجع على تفعيلها في البيئة الجزائرية، و يضم الأسئلة من السؤال رقم (7) إلى السؤال رقم (12).

المطلب الثاني: اختبار قائمة الاستبيان

أولا: اختبار صدق الاستبيان

قبل نشر الاستبيان فقد خضع لعملية تحكيم من قبل مجموعة من المهنيين (محافظي حسابات) و بعض أساتذة الجامعة، و ذلك قصد تقييمه من الجانبين الشكلي و الموضوعي للبحث و التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب خاصة:

- دقة صياغة الأسئلة و صحة العبارات.
- مدى شمولية العبارة.
- توزيع خيارات الإجابة لضمان ملاءمتها لعملية المعالجة الإحصائية
- الوقوف على مشكلة التصميم و المنهجية.

و في الأخير و بناءا على الملاحظات و التوصيات الواردة من تحكيم الاستبيان و نتائج الاختبار الأولي التي مكنتنا من تدارك النقائص التي وقفنا عليها، تمت صياغة الاستبيان بشكل نهائي[1].

ثانيا: اختبار ثبات الاستبيان

استخدمت الطالبة معامل ألفا كرومباك (Alpha cronbach)، و هي طريقة لاختبار ثبات الاستبيان و يبين الجدول التالي أن معاملات الثبات مرتفعة كما يلي:

الجدول (4-3): معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة

عناصر الاستبيان	**معامل الفاكرومباك**
التزام المراجع بقواعد السلوك المهني المحلية و الدولية و دورها في تفعيل الحوكمة.	0.9302
رقابة جودة المراجعة و دورها في تفعيل حوكمة الشركات.	0.7491
أهلية المراجع و دورها في تفعيل حوكمة الشركات.	0.9501
استقلالية المراجع و دورها في تفعيل حوكمة الشركات.	0.8214
التكامل بين المراجع الداخلي و الخارجي و دوره على تفعيل الحوكمة.	0.7319
دور المراجع الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.	0.8745
التفاعل الجيد للمراجعين مع باقي أطراف الحوكمة و أثرها على تفعيل الحوكمة.	0.9014
العناصر التي يساهم في تفعيل حوكمة الشركات	0.9324

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان و مخرجات SPSS).

يتضح من الجدول رقم (4–3) أن معاملات الفاكرومباك تراوحت بين 0.9319 و 0.9501 لعوامل الدراسة و جميعها تطمئن إلى ثبات أداة الدراسة ، و تود الطالبة الإشارة إلى أن معامل الفاكرومباك قيمته تتراوح بين الصفر و الواحد، و كلما اقتربت من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي يطمئن إلى صدق أداة الدراسة، طبقا لقاعدة القياس " كل اختبار ثابت فهو صادق و ليس كل اختبار صادق هو ثابت".

المبحث الثالث: معالجة الاستبيان

بعدما قمنا بتصميم الاستبيان واختباره تم توزيعه، نقوم في هذا المبحث بمعالجته بعد استلامه من أفراد عينة الدراسة و هذا بتبيين الأدوات الإحصائية المستعملة، تقديم خصائص العينة، التحليل الإحصائي الوصفي ثم في الأخير القيام بالتحليل الإحصائي الاستدلالي.

المطلب الأول: تفريغ البيانات

أولا: الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض و تحليل المعطيات على برنامج (EXCEL) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية في أعمدة، لتسهيل عملة الملاحظة و التحليل، بغية التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها، كما تم استعمال بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروف باسم (SPSS- Statistical Package For Social Science)، و من تلك الأساليب انتهجت التحليل الإحصائي الوصفي و ما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات و النسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية و الوظيفية لمفردات الدراسة و تحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة، كما تم حساب المتوسطات الحسابية و ذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات القسم الثاني للدراسة، و من خلاله يمكن ترتيب عبارات كل عنصر حسب أعلى متوسط، كما مكننا برنامج SPSS من حساب الانحرافات المعيارية و ذلك لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة لكل عبارة، و لتحقيق أهداف الدراسة و تحليل البيانات التي تم تجميعها فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية التي تتمثل فيما يلي:

- استخراج التكرارات و النسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان.
- قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان بالاستناد إلى إجابات أو اختيارات أفراد العينة المشار إليها بالاستبيان و المتوسط الحسابي للمتغير المستقل و المتغير التابع.
- قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطات الحسابية.
- حساب معامل الارتباط بين المتغير المستقل و التابع لمعرفة نوعية و اتجاه العلاقة التي تربطها.
- حساب معامل التحديد لمعرفة نسبة تفسير المتغير المستقل للمتغير التابع.
- استعمال اختبار فيشر Fisher test بمستوى معنوية يساوي $\alpha = 0.05$، لاختبار صدق النموذج.

- استعمال اختبار ستيودنت Student test لاختبار فرضية الدراسة بمستوى معنوية يساوي α= 0.05.

ثانيا: تقديم خصائص العينة

1- العمر

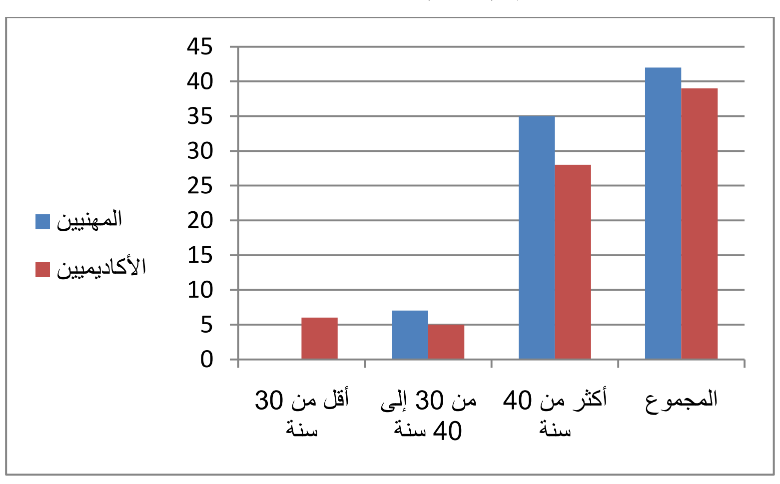
يبين الجدول (4-4) العمر لأفراد عينة الدراسة موزعة بين فئة المهنيين و الأكاديميين كما يلي:

الجدول رقم (4-4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	فئة المهنيين		فئة الأكاديميين		التكرار الكلي	النسبة الكلية
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
أقل من 30 سنة	–	–	06	%15	06	%07
من 30 إلى 40 سنة	07	%17	05	%13	12	%15
أكثر من 40 سنة	35	%83	28	%72	63	%78
المجموع	42	%100	39	%100	81	%100

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان).

الشكل رقم (4-2): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان).

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لأفراد العينة من مهنيين و أكاديميين، حيث نجد نسبة 17% من المهنيين عمرهم بين 30 و 40 سنة و الباقي بنسبة 83% عمرهم أكثر من 40 سنة، أما بالنسبة للأكاديميين فنجد ما نسبته 15% عمرهم أقل من 30 سنة، و ما نسبته 13% عمرهم بين 30 و 40 سنة و الباقي بنسبة 72% عمرهم أكثر من 40 سنة.

و بصفة عامة فإن ما نسبته 7% من المجموع الكلي لأفراد العينة عمرهم أقل من 30 سنة، و 11% عمرهم بين 30 و 40 سنة، و الباقي أي ما نسبته 78% عمرهم أكثر من 40 سنة و هو مؤشر جيد لأفراد العينة، فهي متوافقة مع سنوات الخبرة و المؤهل العلمي.

2- الجنس

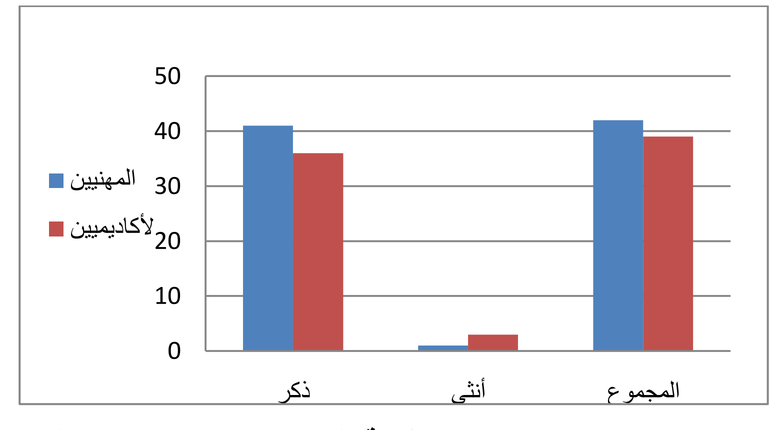
يبين الجدول رقم (4-5) الجنس لأفراد عينة الدراسة موزعة بين فئة المهنيين و الأكاديميين كما يلي:

الجدول رقم (4-5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	فئة المهنيين		فئة الأكاديميين		التكرار الكلي	النسبة الكلية
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
ذكر	41	% 98	36	% 92	77	% 95
أنثى	01	% 2	03	% 08	04	% 05
المجموع	42	%100	39	%100	81	%100

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان)

الشكل رقم (4-3): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان)

من خلال الجدول السابق يتضح لنا يتضح لنا توزيع النسب حسب الجنس لأفراد العينة من مهنيين و أكاديميين حيث نجد أن 98% من المهنيين ذكور و فقط 2 % إناث أما بالنسبة للأكاديميين فنجد ما نسبته 92 % ذكور و الباقي 8 % إناث.

و بصفة عامة فإن ما نسبته 95 % من المجموع الكلي لأفراد العينة ذكور و 5 % إناث، و هذا باعتبار هذا النوع من التخصصات تسيطر عليه الفئة الذكورية خصوصا في الجانب العملي منه.

3- المؤهل العلمي

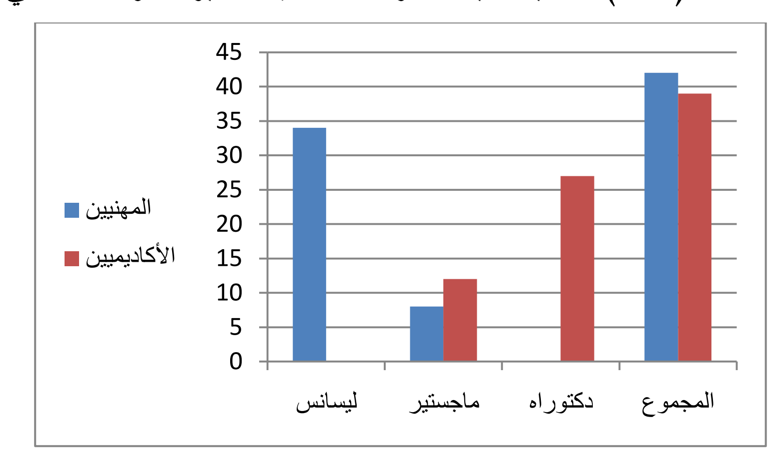
يبين الجدول رقم (4- 6) المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة موزعة بين فئة المهنيين و الأكاديميين كما يلي:

الجدول رقم (4-6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	فئة المهنيين		فئة الأكاديميين		التكرار الكلي	النسبة الكلية
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
ليسانس	34	%81	-	-	34	%42
ماجستير	08	%19	12	%30	20	%25
دكتوراه	-	-	27	%70	27	%33
المجموع	42	%100	39	%100	81	%100

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان)

الشكل (4-4): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان)

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الدرجة العلمية لأفراد العينة من مهنيين و أكاديميين حيث نجد أن أغلب المهنيين حاصلين على شهادة ليسانس بنسبة 81% من مجموع المهنيين مع تأكيد عدد كبير منهم على تحصلهم على شهادة الماستر في تخصصات مختلفة أما الباقي أي ما نسبته 19% حاصلين على شهادة الماجستير، أما بالنسبة للأكاديميين فنجد أغلبيتهم حاصلين على شهادة دكتوراه بنسبة 70%، و الباقي أي ما نسبته 30% حاصلين على شهادة الماجستير.

و بصفة عامة فإن ما نسبته 42% من المجموع الكلي لأفراد العينة حاصلين على شهادة الليسانس، و 25% حاصلين على شهادة الماجستير و الباقي بنسبة 33% حاصلين على شهادة الدكتوراه، و هو مؤشر جيد لأفراد العينة حتى يتمكنوا من إضافة اقتراحات أخرى فيما يخص هذه الدراسة.

4- التخصص العلمي

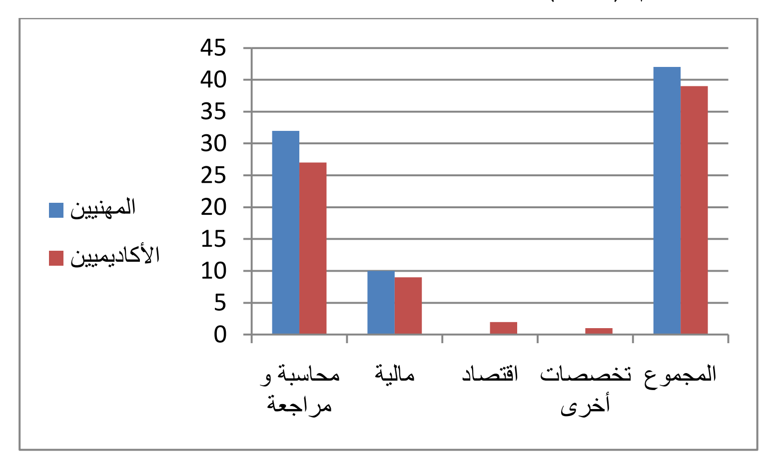
يبين الجدول رقم (4-7) التخصص لأفراد عينة الدراسة موزعة بين المهنيين و الأكاديميين، كما يلي:

الجدول (4-7): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	فئة المهنيين		فئة الأكاديميين		التكرار الكلي	النسبة الكلية
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
محاسبة و مراجعة	32	%76	27	%69	59	%73
مالية	10	%24	09	%23	19	%23
اقتصاد	-	-	02	%05	02	%02
تخصصات أخرى	-	-	01	03	01	%01
المجموع	42	%100	39	%100	81	%100

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان)

الشكل رقم (4-5): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان)

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة من مهنيين و أكاديميين، حيث نجد ما نسبته 76% لهم تخصص محاسبة و مراجعة و الباقي الذي هو بنسبة 24%

تخصص مالية، أما بالنسبة للأكاديميين فنجد أن نسبة 69% لهم تخصص محاسبة و مراجعة و ما نسبته 23% تخصص مالية، أما تخصص اقتصاد فبنسبة 05% و تخصصات أخرى بنسبة 03%.

و بصفة عامة فإن ما نسبته 73% من المجموع الكلي لأفراد عينة الدراسة لهم تخصص محاسبة و مراجعة و 23% تخصص مالية و الباقي أي ما نسبته 02% تخصص اقتصاد و 02% تخصصات أخرى، و هو مؤشر جيد لأفراد العينة.

5- سنوات الخبرة

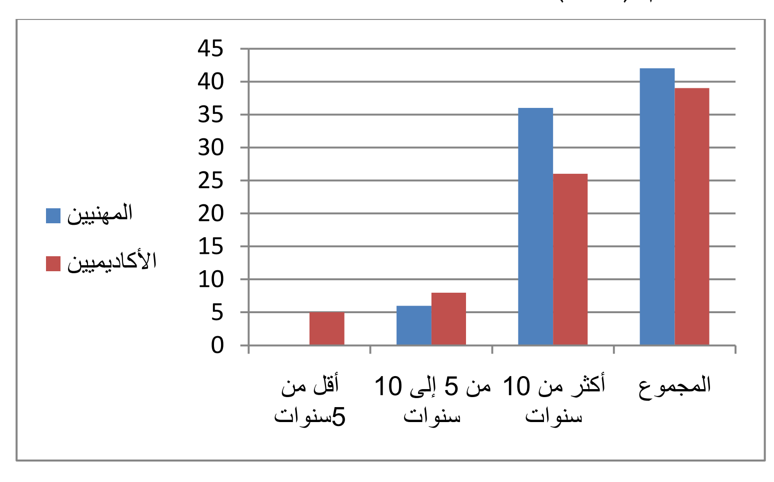
يبين الجدول رقم (4-8) سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة موزعة بين فئة المهنيين و الأكاديميين كما يلي:

الجدول (4-8): توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	فئة المهنيين		فئة الأكاديميين		التكرار الكلي	النسبة الكلية
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
أقل من 5 سنوات	-	-	05	%13	05	%06
بين 5- 10 سنوات	06	%14	08	%20	14	%17
أكثر من 10 سنوات	36	%86	26	%67	62	%77
المجموع	42	%100	39	%100	81	%100

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان)

الشكل رقم (4-6): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان).

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب عدد سنوات الخبرة لأفراد العينة من مهنيين و أكاديميين حيث نجد ما نسبته 14% خبرتهم بين 5 و 10 سنوات، و الباقي 86% خبرتهم أكثر من 10 سنوات، أما بالنسبة للأكاديميين فنجد ما نسبته 13% خبرتهم أقل من 5 سنوات من مجموع الأكاديميين و ما نسبته 20% خبرتهم بين 5 و 10 سنوات و الباقي بنسبة 67% خبرتهم أكثر من 10 سنوات، و هي متوافقة مع المسمى الوظيفي لكل عنصر.

و بصفة عامة فإن ما نسبته 6% من المجموع الكلي لأفراد العينة خبرتهم أقل من 5 سنوات و 17% خبرتهم بين 5– 10 سنوات، و الباقي أي ما نسبته 77% خبرتهم أكثر من 10 سنوات، و هو مؤشر جيد لأفراد عينة الدراسة.

6– المسمى الوظيفي

يبين الجدول رقم (4–9) المسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة موزعة بين فئة المهنيين و الأكاديميين كما يلي:

الجدول رقم (4–9): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	فئة المهنيين		فئة الأكاديميين		التكرار الكلي	النسبة الكلية
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
محافظ حسابات	22	%52	–	–	22	%27
مراجع داخلي	20	%48	–	–	20	%25
أستاذ جامعي	–	–	39	%100	39	%48
المجموع	42	%100	39	%100	81	%100

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان).

الشكل رقم (4-7): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان).

من خلال الشكل السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب المسمى الوظيفي لأفراد العينة من مهنيين و أكاديميين، نجد أن المهنيين ينقسمون إلى ما نسبته 52% محافظي حسابات و 48% مراجعين داخليين (تعمدت الطالبة تقارب النسبتين)، أما بالنسبة للأكاديميين فكلهم أساتذة بالجامعة.

و بصفة عامة فإن ما نسبته 27% محافظي حسابات و 25% مراجعين داخليين و الباقي أي ما نسبته 48% أساتذة جامعة.

7- الشهادات المهنية

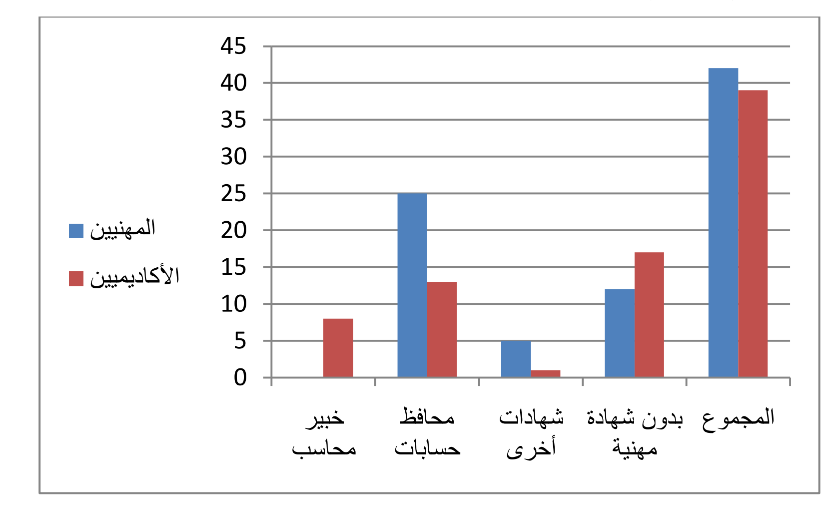
يبين الجدول رقم (4-10) الشهادات المهنية لأفراد عينة الدراسة موزعة بين فئة المهنيين و الأكاديميين كما يلي:

الجدول رقم (4-10): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية

الشهادة المهنية	فئة المهنيين		فئة الأكاديميين		التكرار الكلي	النسبة الكلية
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
خبير محاسب	–	–	08	%20	08	%10
محافظ حسابات	25	%60	13	%33	38	%47
شهادات أخرى	05	%12	01	%03	06	%07
بدون شهادة مهنية	12	%28	17	%44	29	%36
المجموع	42	%100	39	%100	81	%100

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان).

الشكل (4-08): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان).

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الشهادات المهنية لأفراد العينة من مهنيين و أكاديميين، حيث نجد ما نسبته 60% لهم شهادة محافظ حسابات و ما نسبته 12% لهم شهادات أخرى كشهادة ماستر المهنية و شهادة مراجع داخلي من المعهد الفرنسي، و الباقي أي ما نسبته 28% بدون شهادة، أما بالنسبة للأكاديميين فنجد ما نسبته 20% لهم شهادة خبير محاسب، و ما نسبته 33% ، و ما نسبته 44% بدون شهادة و الباقي أي ما نسبته 03% (و التي تمثل شخص واحد) له شهادة محاسب إداري معتمد (Certified Management Accountant).

و بصفة عامة فإن ما نسبته 10 % من المجموع الكلي لأفراد العينة لهم شهادة خبير محاسب و 47 % لهم شهادة محافظ حسابات، و ما نسبته 7 % لهم شهادات أخرى و الباقي أي ما نسبته 36 % بدون شهادة. مع التأكيد على أن هناك عدد كبير منهم هم بصدد انتظار الحصول على اعتماد الخبرة المحاسبية، حيث أنهم قد أنهوا تربصهم لها. و منه يمكن القول أنه مؤشر جيد لأفراد العينة.

عند دراستنا للخصائص الشخصية لأفراد العينة نجد أنها مقبولة إلى حد كبير للحكم على الوسائل المشجعة على الالتزام بأخلاقيات المهنة و المجالات التي يؤثر بها التزام المراجع على تفعيل حوكمة الشركات و كذا قدرتها على اقتراح وإضافة عناصر أخرى و التي تمكن من تفعيل حوكمة الشركات، و خصوصا أن 27% من المجموع الكلي لأفراد العينة يجمعون بين الجانب المهني و الأكاديمي، حيث يدرسون في الجامعة بالإضافة إلى ممارستهم للمراجعة و تقديمهم للخدمات الاستشارية لكبريات الشركات بصفتهم خبراء محاسبين أو محافظي حسابات.

المطلب الثاني: تحليل الاستبيان

اعتمدنا في أخذ طبيعة كل سؤال عند التحليل من حيث كونه سلبيا أو ايجابيا، و استخلاص النتائج النهائية على الوسط الفرضي (3,2) ليكون أكثر قوة من الوسط المطلق (3) حيث نتعامل مع بيانات نوعية قد تكون الإجابات فيها غير موضوعية و تحتمل درجة من عدم الثقة تمت مراعاتها عند اعتماد الوسط الفرضي، بحيث تكون درجة توفر الخاصية التي تفوق المتوسط عالية قليلا عندما تقع بين [3,2– 4] و عالية عندما تكون الإجابة بين [4– 5]، و أقل من المتوسط فتكون بين المنخفضة قليلا عندما تقع بين [2– 3,2] و منخفضة عندما تقع بين [1–2]، كما تم حساب الحدود الدنيا و القصوى للفئات عن طريق حساب المدى (5–1= 4) ثم نقسمه على عدد الفئات فنحصل (5/4= 0.8) ثم نضيف النتيجة بالتدرج ابتداء من الفئة الأولى كالتالي:

- من 1 إلى 1,8 تمثل غير موافق تماما.
- من 1,8 إلى 2,6 تمثل غير موافق.
- من 2,61 إلى 3,4 تمثل غير متأكد.
- من 3,41 إلى 4,2 تمثل موافق.
- من 4,21 إلى 5 تمثل موافق جدا.

كما تم حساب التكرارات و النسب المئوية و المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية الرتب من أجل حوصلة نتائج إجابات عينة الدراسة.

أولا: التحليل الإحصائي الوصفي

1– العرض الجدولي لإجابات عينة المهنيين (محافظي الحسابات و مدراء المراجعة الخارجية)

الجدول رقم (4–11): نتائج إجابات عينة المهنيين

	التكرار النسبة	الاستجابات					الإجمالي
العبارة	(ت) (%)	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا	
السؤال الأول	(ت)	26	13	03			42
	(%)	62	32	06			100
السؤال الثاني	(ت)	32	09	01			42
	(%)	76	21	03			100
السؤال الثالث	(ت)	26	11	05			42
	(%)	62	26	12			100
السؤال الرابع	(ت)	20	11	08	03		42
	(%)	48	26	10	06		100
السؤال الخامس	(ت)	30	11	01			42
	(%)	71	26	03			100
السؤال السادس	(ت)	22	16	04			42
	(%)	53	38	09			100
السؤال السابع	(ت)	26	12	03	01		42
	(%)	62	29	06	03		100
السؤال الثامن	(ت)	27	15				42
	(%)	65	35				100
السؤال التاسع	(ت)	12	06	15	08	01	42
	(%)	29	15	35	18	03	100
السؤال العاشر	(ت)	12	15	06	09		42
	(%)	29	35	15	21		100
السؤال الحادي عشر	(ت)	36	05	01			42
	(%)	85	12	03			100
السؤال الثاني عشر	(ت)	09	12	10	11		42
	(%)	21	29	24	26		100

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان)

نستخلص من الجدول السابق رقم (4– 11) أن أغلبية المهنيين (محافظي الحسابات و مدراء المراجعة الداخلية)، يميلون إلى الموافقة على مقياس موافق جدا و موافق، حيث بلغت نسبة الموافقة على مقياس موافق جدا 55% ، بينما نسبة الموافقة على المقياس موافق 27 % مما يشير إلى الاتجاه الايجابي لدى المهنيين في عينة الدراسة.

2– العرض الجدولي لإجابات عينة أساتذة الجامعة (تخصص مراجعة)

الجدول رقم (4–12): نتائج إجابات عينة أساتذة الجامعة

العبارة	التكرار النسبة	الاستجابات					الإجمالي
	(ت) (%)	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا	
السؤال الأول	(ت)	21	13	03	02		39
	(%)	54	32	08	05		100
السؤال الثاني	(ت)	25	12	02			39
	(%)	65	30	05			100
السؤال الثالث	(ت)	24	12	02	01		39
	(%)	62	30	05	03		100
السؤال الرابع	(ت)	14	12	6	6	01	39
	(%)	35	30	16	15	04	100
السؤال الخامس	(ت)	22	12	03	02		39
	(%)	57	30	08	05		100
السؤال السادس	(ت)	21	12	04	02		39
	(%)	54	30	11	05		100
السؤال السابع	(ت)	25	09	02	03		39
	(%)	65	22	05	08		100
السؤال الثامن	(ت)	35	04				39
	(%)	89	11				100
السؤال التاسع	(ت)	16	06	05	07	04	39
	(%)	41	16	14	18	11	100
السؤال العاشر	(ت)	30	05	02	02		39

	(%)	78	12	05	05		100
السؤال الحادي عشر	(ت)	19	17	03			39
	(%)	49	43	08			100
السؤال الثاني عشر	(ت)	30	04	02	03		39
	(%)	76	11	05	08		100

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الاستبيان)

نستخلص من الجدول السابق (4–12) أن أغلبية الأكاديميين (أساتذة الجامعة تخصص مراجعة) يميلون إلى الموافقة على مقياس موافق جدا و موافق حيث بلغت نسبة الموافقة لمقياس موافق جدا 60,41% بينما نسبة الموافقة على مقياس موافق 24,75% ، مما يشير الاتجاه الايجابي لدى الأكاديميين من عينة الدراسة، و منه يمكن قول أن كلا الفئتين يتفقون في الآراء إلى –حد كبير– حول أسئلة الاستبيان

3– تحليل نتائج الاستبيان

و من أجل حوصلة النتائج تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة و ما تعلق بها من النسب المئوية، و المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر المهنيين و الأكاديميين اعتمادا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي و حسب أقل نسبة للتشتت و الذي يمثله الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

أ- التزام المراجع بقواعد السلوك المهني و أثره على تفعيل حوكمة الشركات

لمعرفة مدى تحقق العنصر الأول من وجهة نظر المهنيين و الأكاديميين تم حوصلة النتائج في الجدول التالي:

الجدول (4-13): نتائج أراء عينة الدراسة حول التزام المراجع بقواعد السلوك المهني

	التكرار النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
العبارة	ت %	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
أ-الالتزام بالقواعد الواردة بالمرسوم التنفيذي رقم96/ 136 المتعلق أخلاقيات المهنة	ت	34	44	03			4,38	0,56	1
	%	42	54	04					
ب-الالتزام بمعايير المحاسبة و المراجعة الدولية	ت	26	38	11	06		3,96	1,06	3
	%	32	47	14	07				
ج-التجرد من المصالح الشخصية و تمتعه بالعفة و النزاهة و الصدق.	ت	30	41	07	02		4,21	0,75	2
	%	37	51	09	03				
د-عدم القيام بأعمال تسيء له أو بسمعة المهنة.	ت	25	33	20	02		3,98	0,84	5
	%	31	41	25	03				
ه-عدم لجوءه للإشهار أو أي شيء غير أخلاقي.	ت	24	45	07	05		4	0,87	4
	%	30	55	09	06				
المتوسط العام لالتزام المراجع بقواعد السلوك المهني							4,10	0,81	

المصدر: من إعداد الطالبة(بناءا على الاستبيان و SPSS).

تشير الأرقام في الجدول رقم (4- 13) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالالتزام بقواعد السلوك المهني للمراجع حيث بلغ التوسط الحسابي الكلي 4,10 و الذي يقع بين [4، 5]، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكرت الخماسي من (3,61 إلى 4,2)، و هي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق و التي تؤكد رضا أفراد العينة بدرجات متقاربة و هذا ما يظهر في الانحراف المعياري الكلي الذي يساوي 0,81.

كما قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل العنصر الأول حسب توجه استجابات الأغلبية من عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، لذا سنتناول العبارات حسب ترتيبها من الأولى إلى الأخيرة:

1- الالتزام بالقواعد الواردة غي المرسوم 136/96 المتعلق بأخلاقيات المهنة: حيث يظهر لنا أن عينة الدراسة توافق جدا بنسبة 42% على أن التزام المراجع بالقواعد الواردة في المرسوم تعتبر من أهم العناصر التي تساهم في التزام المراجع بقواعد السلوك المهني، مما جعل هذه العبارة تحتل المرتبة الأولى لحصولها على المتوسط الحسابي الأكبر لهذا العنصر و الذي بلغ 4,38 من 5 و هي نسبة محتواة في المدى من (4,21 إلى 5) الذي يعبر عن الاستجابة موافق جدا.

2- التجرد من المصالح الشخصية و تمتعه بالعفة و النزاهة و الصدق و الموضوعية.

3- الالتزام بمعايير المحاسبة و المراجعة الدولية.

4- عدم لجوءه للإشهار أو أي شيء غير أخلاقي لجذب العملاء.

5- عدم القيام بأعمال تسيء له أو بسمعة المهنة و علاقاته مع الزملاء.

كما قامت مجموعة من أفراد العينة باقتراح عوامل تزيد من التزام المراجع بقواعد السلوك أهمها:

- الإحساس بالمسؤولية.
- الوطنية (حب الوطن) غاية مثلى يجب توفرها.

ب- **رقابة جودة المراجعة و أثرها على تفعيل حوكمة الشركات**

لمعرفة مدى تحقق العنصر الثاني من وجهة نظر المهنيين و الأكاديميين، تم حوصلة النتائج في الجدول التالي:

الجدول (4-14): نتائج أراء عينة الدراسة حول رقابة جودة المراجعة

	التكرار النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
العبارة	ت %	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
أ-وجود سياسات و إجراءات داخل مكتب المراجعة تساهم في التأكد من جودة الخدمة.	ت	32	40	07	02		4,27	0,70	2
	%	39	50	09	02				
ب- مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المراجع	ت	25	33	20	3		4	0,82	3
	%	31	41	25	3				
ج- الالتزام بإرشادات الاتحاد الدولي للمحاسبين فيما يخص رقابة الجودة	ت	51	30				4,63	0,48	1
	%	63	37						
المتوسط العام لرقابة جودة المراجعة							4,3	0,66	

المصدر: من إعداد الطالبة(بناءا على الاستبيان و SPSS).

تشير الأرقام في الجدول رقم (4- 14) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة برقابة جودة أعمال المراجعة حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4,30 و الذي يقع بين [4، 5]، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات ليكرت الخماسي من (4,21 إلى 5)، و هي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق جدا و التي تؤكد الرضا العالي لأفراد العينة بدرجات متقاربة و هذا ما يظهر في الانحراف المعياري الكلي الذي يساوي 0,66.

كما قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل العنصر الثاني حسب توجه استجابات الأغلبية من عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، لذا سنتناول العبارات حسب ترتيبها من الأولى إلى الأخيرة:

1- الالتزام بإرشادات لاتحاد الدولي للمحاسبين فيما يخص رقابة جودة المراجعة: حيث يظهر لنا أن عينة الدراسة توافق جدا بنسبة 63% على أن مدى الالتزام بالإرشادات التي جاء بها الاتحاد الدولي للمحاسبين تعتبر من أهم العناصر التي تساهم في زيادة رقابة جودة المراجعة، مما جعل هذه العبارة تحتل المرتبة

الأولى لحصولها على المتوسط الحسابي الأكبر لهذا العنصر و الذي بلغ 4,65 من 5 و هي نسبة محتواة في المدى من (4,21 إلى 5) الذي يعبر عن الاستجابة موافق جدا.

2- وجود سياسات و إجراءات داخل المكتب.

3- مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المراجع وفقا لقواعد السلوك.

كما قامت مجموعة من أفراد العينة باقتراع عوامل تساهم في زيادة رقابة الجودة على أعمال المراجعة من أهمها:

- التخطيط و التنظيم المسبق لعملية المراجعة و التنسيق الجيد بين مختلف أعضاء المكتب.

ج- أهلية المراجع و أثرها على تفعيل حوكمة الشركات

لمعرفة مدى تحقق العنصر الثالث من وجهة نظر أفرا العينة، تم حوصلة النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-15): نتائج أراء عينة الدراسة حول أهلية المراجع

العبارة	التكرار النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
	ت %	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
أ- وجود مستوى تعليمي جيد	ت	31	38	09	03		4,18	0,79	3
	%	38	47	11	04				
ب-الخبرة المهنية و المعرفة الجيدة بإجراءات المراجعة	ت	16	43	17	5		3,87	0,79	4
	%	20	53	21	6				
ج-التدريب المستمر	ت	56	18	6	1		4,59	0,69	1
	%	69	23	7	1				
د- الشهادة المهنية المتحصل عليها.	ت	43	27	9	2		4,37	0,79	2
	%	53	33	11	3				
المتوسط العام لأهلية المراجع							4,25	0,76	

المصدر: من إعداد الطالبة(بناءا على الاستبيان و SPSS).

تشير الأرقام في الجدول رقم (4- 15) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بأهلية المراجع حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4,25 و الذي يقع بين [4، 5]، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات ليكرت الخماسي من (4,21 إلى 5)، و هي الفئة التي تشير

إلى درجة إجابة موافق جدا و التي تؤكد الرضا العالي لأفراد العينة بدرجات متقاربة و هذا ما يظهر في الانحراف المعياري الكلي الذي يساوي 0,76.

كما قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل العنصر الثالث حسب توجه استجابات الأغلبية من عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، لذا سنتناول العبارات حسب ترتيبها من الأولى إلى الأخيرة:

1- التدريب المستمر: يظهر لنا أن عينة الدراسة توافق جدا بنسبة 69% على أن التدريب المستمر للمراجع يعتبر من أهم العناصر التي تزيد من أهليته مما جعل العبارة رقم 03 يحيل المرتبة الأولى لحصولها على المتوسط الحسابي الأكبر لهذا العنصر و الذي بلغ 4,59 من 5 و هي نسبة محتواة في المدى من 4,21 إلى 5 الذي يعبر عن الاستجابة موافق جدا، و ربما تعود هذه النتيجة إلى اعتبار أفراد عينة الدراسة أن الرسكلة المستمرة للمراجع و مدى معرفته بالإجراءات و الوسائل الحديثة و نوعية العلاقة مع مختلف الأطراف من داخل و خارج الشركة له انعكاس كبير على التزام المراجع.

2- الشهادات المهنية التي يحصل عليها المراجع.

3- المستوى التعليمي الجيد للمراجع.

4- الخبرة المهنية و المعرفة بإجراءات و عمليات المراجعة.

كما قامت مجموعة من أفراد عينة الدراسة باقتراح عوامل تساهم في زيادة أهلية المراجع من أهمها ما يلي:

- أشار البعض إلى أهمية عنصر الإبداع الذاتي للمراجع و قدرته على تحسين عمل المراجعة بصفة عامة.
- كما أكد البعض على أهمية فهم المراجع الداخلي لنظام المعلومات في الشركة مما يزيد من أهليته حيث ينعكس ذلك على استقلاله و تفاعله الجيد مع باقي الأطراف.

د- استقلالية المراجع و أثرها على تفعيل حوكمة الشركات

لمعرفة مدى تحقق العنصر الرابع من وجهة نظر المهنيين و الأكاديميين، تم حوصلة النتائج في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4–16): نتائج آراء عينة الدراسة حول استقلالية المراجع

العبارة	التكرار النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
العبارة	ت %	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
أ-عدم وجود ارتباطات (مالية و غ مالية) مع العملاء بالنسبة لمحافظ الحسابات	ت	32	40	07	02		4,27	0,70	3
	%	39	50	09	02				
ب-ارتباط المراجع مع لجنة المراجعة و التفاعل معها	ت	34	44	03			4,38	0,57	2
	%	42	54	04					
ج-عدم وجود علاقات شخصية و عائلية في الشركة التي يراجعها.	ت	30	04	07	03		4,23	0,72	4
	%	37	51	09	03				
د-عدم تقديم خدمات أخرى كالوظائف الإدارية و اتخاذ القرارات (محافظ الحسابات)	ت	26	38	11	02		4,04	0,86	5
	%	32	47	14	07				
ه-استقلال المراجع الداخلي في أداء عمله و تحديد نطاق تدخله و تمكينه من الوصول للسجلات و الأشخاص.	ت	45	33	03	05		4,56	0,58	4
	%	55	41	04					
المتوسط العام لاستقلالية المراجع							4,29	0,68	

المصدر: من إعداد الطالبة(بناءا على الاستبيان و SPSS).

تشير الأرقام في الجدول رقم (4– 16) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بأهلية المراجع حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4,29 و الذي يقع بين [4، 5]، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات ليكرت الخماسي من (4,21 إلى 5)، و هي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق جدا و التي تؤكد الرضا العالي لأفراد العينة بدرجات متقاربة و هذا ما يظهر في الانحراف المعياري الكلي الذي يساوي 0,68.

كما قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل العنصر الرابع حسب توجه استجابات الأغلبية من عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، لذا سنتناول العبارات حسب ترتيبها من الأولى إلى الأخيرة:

1- استقلال المراجع الداخلي في أداء عمله و تحديد نطاق عمله و تدخله و تمكينه من الوصول إلى السجلات و الأشخاص: يظهر لنا أن عينة الدراسة توافق جدا بنسبة 55% على أنن استقلال المراجع الداخلي في أداء عمله يعتبر من أهم العنصر التي تساهم في استقلالية المراجع مع الأخذ في الاعتبار أن محافظ الحسابات أكثر استقلالية لأنه القانون يمنحه ذلك، مما جعل العبارة 5 تحتل المرتبة الأولى لحصولها على التوسط الحسابي الأكبر و الذي بلغ 4,56 من 5 و هي نسبة محتواة في المدى [4,21 إلى 5]، الذي يعبر على الاستجابة موافق جدا.

2- ارتباط المراجع الداخلي بلجنة المراجعة.

3- عدم وجود ارتباطات مالية و غير مالية مع العملاء بالنسبة لمحافظ الحسابات.

4- عدم وجود علاقات شخصية و عائلية في الشركة محل المراجعة.

5- عدم تقديم محافظ الحسابات لخدمات أخرى كالوظائف الإدارية و اتخاذ القرارات الإستراتيجية.

كما قامت مجموعة من أفراد عينة الدراسة باقتراح عوامل تساهم في زيادة استقلال المراجع من أهمها:

- تبادل المهام فيما بين المراجعين الداخليين فيما يخص مراجعة وظائف الشركة و عدم استقرارهم في مراجعة وظيفة أخرى يزيد من استقلاليتهم.
- أما بالنسبة لمحافظ الحسابات فقد أكد البعض على أن تخصيص الوقت اللازم لعملية المراجعة و عدم الاتكال على موظفي الشركة في بعض الأعمال سوف يزيد من استقلالية المراجع.

ه- دور المراجع الداخلي و أثره على تفعيل حوكمة الشركات

لمعرفة مدى تحقق العنصر الخامس منن وجهة نظر المهنيين و الأكاديميين، تم حوصلة النتائج في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4–17): نتائج آراء عينة الدراسة حول دور المراجع الداخلي

	التكرار النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
العبارة	ت %	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
أ–تقييم كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية	ت	61	20				4,65	0,48	1
	%	75	25						
ب–مراجعة إدارة المخاطر و تقديم تأكيد معقول أن المخاطر تدار بفاعلية.	ت	20	24	28	6	1	3,72	0,97	3
	%	25	31	25	3				
	%	63	37	35	7	1			
المتوسط العام لدور المراجع الداخلي							4,18	0,72	

المصدر: من إعداد الطالبة(بناءا على الاستبيان و SPSS).

تشير الأرقام في الجدول رقم (4– 17) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بأهلية المراجع حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4,18 و الذي يقع بين [4، 5]، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكرت الخماسي من (3,41 إلى 4,2)، و هي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق.

كما قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل العنصر الأول حسب توجه استجابات الأغلبية من عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، لذا سنتناول العبارات حسب ترتيبها من الأولى إلى الأخيرة:

1– تقييم كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية: يظهر لنا أن عينة الدراسة توافق جدا بنسبة 75% على أن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم الأدوار التي يقوم بها المراجع الداخلي، مما جعل العبارة 1 تحتل المرتبة الأولى لحصولها على المتوسط الحسابي الأكبر و الذي بلغ 4,65 من 5 و هي نسبة محتواة في المدى [4,21 إلى 5]، الذي يعبر عن الاستجابة موافق جدا. و هو توجه منطقي لأفراد عينة الدراسة حيث يعتبر هذا المجال من أهم أعمال المراجع الداخلي.

2– مراجعة إدارة المخاطر و تقديم تأكيد معقول أن المخاطر تدار بفاعلية.

كما قامت مجموعة من أفراد العينة باقتراح عوامل تزيد من أهمية دور المراجع الداخلي:

- أكد البعض على ضرورة اشتمال قسم المراجعة الداخلية على مجموعة من المراجعين لكل منهم تخصص في إدارة نوع من المخاطر كمستشار في مخاطر السوق، و آخر في مخاطر التمويل و خصوصا في الشركات كبيرة الحجم.

و- **التفاعل الجيد مع باقي أطراف حوكمة الشركات و أثره على تفعيله**

لمعرفة مدى تحقق العنصر السادس من وجهة نظر المهنيين و الأكاديميين، تم حوصلة النتائج في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-18): نتائج آراء عينة الدراسة حول التفاعل الجيد مع باقي أطراف حوكمة الشركات

	التكرار النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
العبارة	ت %	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
أ-تعاون المراجع الداخلي مع الخارجي و مساعدته في أداء عمله باحترافية.	ت	22	36	18	06		3,92	0,87	3
	%	39	50	09	02				
ب- تقديم المراجع الداخلي المعلومات الكافية للجنة المراجعة و التي تساعدها في أداء مهامها.	ت	45	27	9			4,44	0,69	1
	%	55	34	11					
ج- تقديم المعلومات لمجلس الإدارة التي تساعد في التخطيط و التنظيم و التوجيه و الرقابة	ت	36	31	14			4,27	0,73	2
	%	44	39	17					
المتوسط العام للتفاعل الجيد مع باقي أطراف حوكمة الشركات							4,21	0,76	

المصدر: من إعداد الطالبة(بناءا على الاستبيان و SPSS).

تشير الأرقام في الجدول رقم (4- 18) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالتفاعل الجيد مع باقي أطراف حوكمة الشركات حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4,21 و الذي يقع بين [4، 5]، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات ليكرت الخماسي من (4,21 إلى 5)، و هي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق جدا و التي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة.

كما قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل العنصر الأول حسب توجه استجابات الأغلبية من عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، لذا سنتناول العبارات حسب ترتيبها من الأولى إلى الأخيرة:

1- تقديم المعلومات الكافية و الملائمة إلى لجنة المراجعة و التي تساعدها في أداء مهامها: يظهر لنا أن عينة الدراسة توافق جدا بنسبة 55% على أن مساعدة المراجع الداخلي للجنة المراجعة يعد من أهم عوامل التفاعل الجيد للمراجع مع أطراف الحوكمة، مما جعل العبارة 2 تحتل المرتبة الأولى لحصولها على المتوسط الحسابي الأكبر في هذا المحور و الذي يبلغ 4,44 من 5 و هي نسبة محتواة في المدى [4,21 إلى 5] الذي يعبر عن الاستجابة موافق جدا.

2- تقديم المعلومات لمجلس الإدارة التي تساعد في التخطيط و التنظيم و التوجيه و الرقابة.

3- تعاون المراجع الداخلي مع الخارجي و مساعدته في أداء عمله باحترافية.

كما قامت مجموعة من أفراد عينة الدراسة باقتراح عوامل تساهم في تعزيز تفاعل المراجع مع باقي أطراف حوكمة الشركات و من أهمها ما يلي:

- ذكر بعض أفراد العينة أن طبيعة العلاقة بين المراجع من جهة و مجلس الإدارة و لجنة المراجعة من جهة أخرى تختلف من شركة لأخرى و من قطاع لآخر تبعا لحجم، نشاط و أهداف الشركة لهذا على مجلس الإدارة- و الذي يعد السلطة الوحيدة في الشركة المسئولة عن التنظيم و وضع الخطوط العريضة لها- بتحديد و توضيح العلاقة مع جميع أطراف الحوكمة بما يسهل عملهم و يحقق أهداف أصحاب المصالح.

ز- **العناصر المساهمة في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر**

لمعرفة مدى تحقق العنصر السابع من وجهة نظر المهنيين و الأكاديميين، تم حوصلة النتائج في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-19): نتائج آراء عينة الدراسة حول العناصر المساهمة في تفعيل حوكمة الشركات

	التكرار النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
العبارة	ت %	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
أ-إعطاء موضوع أخلاقيات المهنة المزيد من العناية من طرف كافة الجهات المهنية و الأكاديمية.	ت	51	20	05	05		4,44	0,86	3
	%	42	54	04					
ب-تطوير قواعد السلوك المهني في الجزائر بشكل دوري وفقا لحاجات المهنة.	ت	62	19				4,75	0,43	1
	%	77	23						
ج-إعطاء ميثاق حوكمة الشركات المزيد من العناية.	ت	28	12	20	15	06	3,50	1,33	6
	%	35	15	25	18	07			
د-تطوير و إنشاء وسائل تشجيعية تساهم في جعل المراجعين يلتزمون بأخلاقيات المهنة.	ت	45	19	08	10		4,2	1,04	4
	%	55	23	10	13				
ه-تفعيل برامج التعليم و التدريب المهني المستمر للمراجع.	ت	53	23	05			4,58	0,61	2
	%	66	28	06					
و-زيادة الندوات والمؤتمرات التي تناقش مواضيع الأخلاقيات و الحوكمة.	ت	40	16	11	14		4,00	1,17	5
	%	49	20	14	17				
المتوسط العام لتطوير أخلاقيات المهنة في الجزائر							4,24	0,91	

المصدر: من إعداد الطالبة(بناءا على الاستبيان و SPSS).

تشير الأرقام في الجدول رقم (4- 19) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بأخلاقيات المهنة حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4,24 و الذي يقع بين [4، 5]، كما أن هذا

المتوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات ليكرت الخماسي من (4,21 إلى 5)، و هي الفئة التي تشير إلى درجة إجابة موافق جدا و التي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة.

كما قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل العنصر الأول حسب توجه استجابات الأغلبية من عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، لذا سنتناول العبارات حسب ترتيبها من الأولى إلى الأخيرة:

1- تطوير قواعد السلوك المهني في الجزائر بشكل دوري وفقا لحاجات المهنة: يظهر لنا أن عينة الدراسة توافق جدا بنسبة 77% على تطوير قواعد السلوك المهني حيث يعد من العناصر الأولى التي يجب على الدولة الاهتمام بها حتى يمكن تحقيق مزيد من الإفصاح و الشفافية مما يساهم في تفعيل حوكمة الشركات و تطبيقها، لذلك فالعبارة 2 تحتل المرتبة الأولى لحصولها على المتوسط الحسابي الأكبر و الذي بلغ 4,77 من 5 و هي نسبة محتواة في المدى من 4,21 إلى 5 الذي يعبر عن الاستجابة موافق جدا، و ربما تعود قوة هذه النتيجة إلى قوة القانون خصوصا في البيئة الجزائرية كمرحلة أولى لتنظيم المهنة.

2- تفعيل برامج التعليم و التدريب المهني المستمر للمراجع

3- إعطاء موضوع أخلاقيات المهنة المزيد من العناية من طرف كافة الجهات المهنية و الأكاديمية .

4- تطوير و إنشاء وسائل تشجيعية تساهم في جعل المراجعين يلتزمون بأخلاقيات المهنة.

5- زيادة الندوات والمؤتمرات التي تناقش مواضيع الأخلاقيات و الحوكمة .

6- إعطاء ميثاق حوكمة الشركات المزيد من العناية.

كما قامت مجموعة أخرى من أفراد عينة الدراسة باقتراح عوامل تساهم في زيادة التزام المراجع بأخلاقيات المهنة و من أهمها:

- تنظيم مؤتمرات و ندوات باستمرار تظم الأكاديميين و المهنيين تعرض تطور أخلاقيات المهنة تتماشى مع التوجهات الحديثة للمهنة و كذا علاقتها بحوكمة الشركات.
- إرسال بعثات للخارج لتكوين المراجعين في أحسن المعاهد الدولية و كذا العمل على وضع علاقات و اتفاقيات مع هذه المعاهد و الخبراء في مجال المراجعة لنقل الخبرات و الاستفادة منها في الجزائر.

ثانيا: التحليل الإحصائي الاستدلالي

قبل القيام باختبار فرضية الدراسة نقوم أولا بتكوين نموذج الدراسة المعبر عن العلاقة بين التزام المراجع و حوكمة الشركات، ثم نقوم بتقدير معاملات النموذج الدراسي، و في الأخير نقوم بتقييمه و اختبار فرضية الدراسة.

1- تقدير نموذج الدراسة

من خلال المعالجة الإحصائية لإجابات أفراد عينة الدراسة المشار إليها في الاستبيانات باستعمال برنامج SPSS، اتضح أن الاتجاه العام لنموذج الدراسة يمثل علاقة خطية مستقيمة، لذلك تم الاعتماد في تمثيله على المعادلة العامة للمستقيم ($Y= \alpha X+ b$) :

Y: حوكمة الشركات.

X: التزام المراجع.

و تم تقديره انطلاقا من برنامج *(SPSS) كما يلي:

$$Y= 0,66 X+1,654 + U_t$$

2- تقييم نموذج الدراسة

من أجل دراسة جودة و فعالية تمثيل نموذج الدراسة للعلاقة بين إلتزام المراجع و حوكمة الشركات نجري ما يسمى باختبار المعنوية الإحصائية، و وظيفة هذا الاختبار هي التأكد من أن نموذج الدراسة المقترح يعبر بصفة جيدة و فعالة عن نوعية العلاقة بين التزام المراجع و حوكمة الشركات، و يتكون هذا الاختبار من عدة مقاييس أهمها، معامل الارتباط، معامل التحديد، اختبار فيشر، اختبار ستيودنت.

أ- **معامل الارتباط (r)**

بحساب معامل الارتباط بين التزام المراجع نجد أن: **r**=0,942 و هذا ما يدل على أن هناك علاقة خطية طردية قوية بينهما.

ب- معامل التحديد (R^2)

يستخدم معامل التحديد لمعرفة مقدار تأثير المتغير التابع بالمتغير المستقل، و ذلك من خلال النموذج الرياضي المختار للتعبير عن علاقة Y ب X، و كلما كانت قيمة معامل التحديد قريبة من 1 كلما كانت العلاقة بين Y و X متينة و قوية و النموذج المقترح واقعي و صحيح[1].

---

[1] مكيد علي، " **الاقتصاد القياسي: دروس و مسائل محلولة**"،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر: 2007، ص: 49.

و بحساب معامل التحديد نجد أن R^2 =0,887 ، أي أن نسبة تفسير التزام المراجع للتغيرات الحادثة في حوكمة الشركات تقدر ب: 88,7 %.

ج- **اختبار فيشر**

يتمثل اختبار فيشر في اختبار الفرضية (H_0) حول المعنوية الإحصائية لمعادلة النموذج المقترح، و مدى موضوعية قيمة معامل التحديد المحصل عليه، من أجل ذلك نقوم بمقارنة (F real) مع القيمة الجدولية (F tab) المستخرجة من جدول قياس فيشر.

إذا كانت القيمة (F real) المحسوبة أكبر من (F tab) المستخرجة من الجدول فسيتم رفض الفرضية (H_0) التي تفترض الطبيعة العشوائية لمعادلة التمثيل المقترحة، أي أن معادلة التمثيل جيدة و قيمة معامل التحديد R^2 التي حصلنا عليها هي قيمة موضوعية و تصلح لاستخدامها كمقياس لتقدير فعالية و جودة التمثيل، أما إذا كانت قيمة (F real) المحسوبة أقل من (F tab) المستخرجة من الجدول فإنه سيتم قبول الفرضية (H_0) التي تفترض الطبيعة العشوائية لمعادلة التمثيل المقترحة أي أن معادلة الانحدار المقترحة غير معنوية إحصائيا و لا تصلح لتفسير سلوك المتغير التابع[1].

و الجدول التالي يوضح القيمة الفعلية (F real) و القيمة الجدولية (F tab) المستخرج من جدول مقياس فيشر.

الجدول رقم (4- 20): القيمة الفعلية و القيمة الجدولية ل F

مستوى معنوية α	درجة حرية البسط v_1	درجة حرية المقام v_2	القيمة الجدولية	القيمة الفعلية
0,05	1	79	3,962	621,85

المصدر: من إعداد الطالبة.

بناءا على معطيات الجدول (4- 20) نجد أن القيمة الفعلية (F real) أكبر من القيمة الجدولية (F tab) و عليه فإن نتيجة هذا الاختبار هي رفض الفرضية (H_0) المفترضة للطبيعة العشوائية لمعادلة التمثيل المقترحة، أي أن معادلة التمثيل جيدة و قيمة معامل التحديد R^2 التي حصلنا عليها هي قيمة موضوعية و تصلح لاستخدامها كمقياس لتقدير فعالية و جودة التمثيل، و بصفة عامة نموذج الدراسة ككل مقبول.

[2] مكيد علي، **المرجع السابق**، ص-ص: 51- 52.

د- اختبار ستيودنت (T)

I- **اختبار ستيودنت بالنسبة (α)**

يستخدم اختبار ستيودنت لاختبار فرضية الدراسة المتمثلة في الآتي:

H_0: لا يؤثر التزام المراجع على تفعيل حوكمة الشركات، أي أن: $\alpha = 0$.

H_1: يؤثر التزام المراجع على تفعيل حوكمة الشركات، أي أن : $\alpha \neq 0$.

و يتم إجراء هذا الاختبار بمقارنة القيمة الفعلية أو المحسوبة لستيودنت (T real) و القيمة المستخرجة من جدول التوزيع لستيودنت (T tab).

إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من المستخرجة من الجدول، فسيتم رفض الفرضية H_0 المقترضة لهدم وجود تأثير لالتزام المراجع غلى حوكمة الشركات .

و الجدول التالي يوضح القيمة الفعلية (T real) و القيمة الجدولية (T tab) المستخرجة من جدول التوزيع الإحصائي لستيودنت عند درجة حرية V= 79 و مستوى معنوية 0,05= α.

الجدول رقم (4- 21): القيمة الفعلية و القيمة الجدولية ل t:

مستوى المعنوية α	درجة حرية البسط v	القيمة الجدولية	القيمة الفعلية
0,05	79	2,000	24,93

المصدر: من إعداد الطالبة

بناءا على معطيات الجدول (4- 21) نجد أن القيمة الفعلية أو المحسوبة (T real) أكبر من القيمة الجدولية (T tab) و عليه فإن نتيجة هذا الاختبار هي رفض الفرضية H_0 المفترضة لعدم وجود تأثير لالتزام المراجع على تفعيل حوكمة الشركات أي أن التزام المراجع يؤثر على حوكمة الشركات بمعنى: $\alpha \neq 0$.

II- **اختبار ستيودنت بالنسبة لمعامل (b)**

يستخدم اختبار ستيودنت لاختبار المتغير الثابت حسب الفرضية التالية:

H_0: المتغير الثابت يساوي 0 أي $b= 0$.

H_1: المتغير الثابت لا يساوي 0 أي $b\neq 0$.

و يتم إجراء هذا الاختبار بمقارنة القيمة الفعلية أو المحسوبة لستيودنت (T real) و القيمة المستخرجة من جدول التوزيع لستيودنت (T tab).

إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من المستخرجة من الجدول، فسيتم رفض الفرضية H_0 أي أنه لا يوجد متغير ثابت.

و الجدول التالي يوضح القيمة الفعلية (T real) و القيمة الجدولية (T tab) المستخرجة من جدول التوزيع الإحصائي لستيودنت عند درجة حرية V= 79 و مستوى معنوية 0,05= α.

الجدول رقم (4– 22): القيمة الفعلية و القيمة الجدولية ل t:

مستوى المعنوية α	درجة حرية البسط v	القيمة الجدولية	القيمة الفعلية
0,05	79	2,000	13,78

المصدر: من إعداد الطالبة.

بناءا على معطيات الجدول رقم (4– 22) نجد أن القيمة الفعلية أو المحسوبة t real أكبر من t cal و عليه فإن نتيجة هذا الاختبار هي قبول الفرضية H_0 و منه فإن معادلة النموذج بقى كما هي.

خلاصة الفصل

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة و تحليل أثر الالتزام الأخلاقي للمراجع على تفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر المهنيين (محافظي الحسابات و المراجعين الداخليين) و الأكاديميين (أساتذة المراجعة)، و كذا الوسائل المشجعة على ذلك في الجزائر، و من خلال الدراسة و التحليل لهذه الآراء نستنتج ما يلي:

1- تشير نتائج الاستبيان بالنسبة لفئتي (المهنيين و الأكاديميين) و هذا بالاتفاق إلى حد كبير، أن هناك مجموعة من الوسائل و الضوابط المشجعة لالتزام المراجع بأخلاقيات المهنة و المتمثلة في قانون أخلاقيات المهنة الجزائري، رقابة جودة المراجعة، استقلالية المراجع و أهليته و التي تؤثر على تفعيل حوكمة الشركات، و اعتبرت ما يلي من أهم العوامل:

- الالتزام بالقواعد الواردة في المرسوم 96/ 136 المتعلق بأخلاقيات المهنة.
- الالتزام بإرشادات الاتحاد الدولي للمحاسبين فيما يخص رقابة جودة المراجعة.
- التدريب المستمر.
- استقلال المراجع الداخلي في أداء عمله و تحديد نطاق عمله و تدخله و تمكينه من الوصول للسجلات و الأشخاص.

2- كما تشير نتائج الاستبيان بالنسبة لفئتي (المهنيين و الأكاديميين) و هذا بالاتفاق إلى حد كبير، أن تحقيق التكامل بين المراجع الداخلي و الخارجي و كذا دور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية و مراجعة إدارة المخاطر، و التفاعل الجيد للمراجع مع باقي أطراف الحوكمة تساهم في تفعيل حوكمة الشركات، و اعتبرت ما يلي من أهم هذه العوامل:

- تقديم المعلومات الكافية و الملائمة إلى لجنة المراجعة و التي تساعدها في أداء مهامها.

3- تشير نتائج الاستبيان بالنسبة لفئتي (المهنيين و الأكاديميين)، و هذا بالاتفاق إلى حد كبير، إلى ضرورة تشجيع على الالتزام بأخلاقيات المهنة في الجزائر و تطويرها وفقا لمتطلبات المهنة، وذلك لما له من دور في تفعيل حوكمة الشركات، كما اعتبرت أن تطير قواعد السلوك المهني في الجزائر بشكل دوري و وفقا لحاجات المهنة من أولى العناصر التي تساهم في تفعيل حوكمة الشركات و ذلك باعتبار أن المراجعة من أهم آليات تطبيق حوكمة الشركات.

الخاتمة

إن من أخطر الأسلحة المدمرة في أي شركة هو سوء إدارتها، و لقد أبرزت الفضائح المالية و المحاسبية الأخيرة لشركات عملاقة في الولايات المتحدة الأمريكية كشركتي Enron و Worldcom و غيرهما تساؤلات كثيرة حول مصداقية حوكمة الشركات و علاقتها بمهنة المحاسبة و المراجعة، حيث ما حصل من انهيارات لم يكن بسبب القصور في معايير المحاسبة الدولية أو معايير المراجعة المعمول بها و لكن المشكلة الرئيسية كانت في أخلاقيات المهنة ذاتها حيث لم تتقيد الشركات بآليات القياس و الإفصاح الخاص بها، كما تبعها تواطؤ المراجعين بعدم الإبلاغ عن ذلك، كما أن التلاعب الذي حصل في هذه الشركات قد أثر سلبا على كل من المستثمرين و الموظفين، البنوك، بورصة الأوراق المالية و المراجعين و الاقتصاد الأمريكي بشكل عام و سوف يحتاج المستثمرون لوقت لاستعادة الثقة في الشركات الأمريكية و مكاتب المراجعة، الأمر الذي تطلب إعادة فحص جوهري للعلاقة بين المراجعين و إدارة الشركات خاصة مجلس الإدارة حيث أن الحل لا يكمن في تطبيق القوانين فقط بل يتركز في تحسين أخلاقيات مطبقي هذه القوانين سواءا كانوا مراجعين أو باقي أطراف حوكمة الشركات.

و نظرا لما نعايشه من زخم معرفي و اتصال سريع و تقنيات متطورة ، وما يعكسه ذلك على البيئة الجزائرية سواءا بالسلب أو بالإيجاب، جعلنا نواجه العديد من التحديات في جميع مناحي حياتنا الاجتماعية، الاقتصادية و السياسية و هذا بسرعة تقويم وضعنا الراهن و التخطيط لمواكبة المستجدات بما يتوافق مع قيمنا و مبادئنا و إمكانياتنا.

و باعتبار أن ما يحدث في دولة يمكن أن يحدث في أخرى و محاولة منا لمواكبة التطورات الحاصلة في العالم، ارتأينا من خلال دراستنا هذه إلى محاولة التعرف على أثر الالتزام الأخلاقي للمراجع على تفعيل حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية و ذلك لاعتبارها من أهم الأدوات و السبل للرقابة على الشركات و حمايتها من الانهيار و الإفلاس، و هذا بالتعرف على الإطار العام لحوكمة الشركات و توضيح أهم الوسائل و الضوابط المشجعة على التزام المراجع بأخلاقيات المهنة و كذا كيفية انعكاس ذلك على تفعيل حوكمة الشركات، حيث احتوت دراستنا على جانبين نظري و ميداني من أجل الإحاطة بإشكالية البحث و التساؤلات المرافقة لها.

نتائج اختبار الفرضيات

بالنسبة للفرضيات التي تم اقتراحها في بداية هذا البحث، فقد تم التوصل إلى النتائج من خلال الدراسة النظرية و الميدانية كما يلي:

بداية **بالفرضية الأولى:** " تحتل مبادئ حوكمة الشركات و ممارساتها أهمية كبيرة تتزايد مع مرور الزمن و تتصاعد أهميتها في الدول النامية بعد أن لقيت قبولا واسعا في الدول المتقدمة خاصة بعد ظهور الأزمات المالية"، توصلنا من خلال الدراسة النظرية للفصل الأول إلى تعريف الحوكمة على أنها: "نظام متكامل للرقابة المالية و غير المالية عن طريقه يتم إدارة الشركات و الرقابة عليها فهي النظام الذي من يتم من خلاله تسيير الشركات و التحكم في أعمالها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح و تحقيق الإفصاح و الشفافية".

و هي بذلك تقوم على ثلاث ركائز أساسية و هي:

- السلوك الأخلاقي: من خلال الالتزام بالأخلاق الحميدة و قواعد السلوك المهني الرشيد، التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالشركة، الشفافية عند تقديم المعلومات، القيام بالمسؤولية الاجتماعية و الحفاظ على البيئة.
- الرقابة و المساءلة: و يتم ذلك بتفعيل إدارة أصحاب المصلحة في إنجاح الشركة، و وجود أطراف رقابية عامة و أطراف رقابية مباشرة كالمراجع الداخلي و المراجع الخارجي.
- إدارة المخاطر: من خلال وضع نظام إدارة المخاطر و الإفصاح و توصيل المخاطر إلى المستخدمين و أصحاب المصلحة.

و بعد دراستنا لهذا الفصل يمكننا أن نتفق مع مضمون هذه الفرضية في الكثير من جوانبها، لكننا نرى ضرورة الاهتمام أكثر بالحوكمة في الدول النامية نظرا لضعف نوعية المعلومات في هذه الدول و التي تؤدي إلى منع الرقابة و تعمل على انتشار الفساد و انعدام الثقة، حيث يؤدي إتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات إلى خلق الاحتياط اللازم ضد الفساد و سوء الإدارة مع تشجيع الشفافية و الإصلاح في الشركات.

و فيما يتعلق **بالفرضية الثانية** و التي تتلخص في "يلتزم المراجعون بأخلاقيات المهنة و هناك عدة وسائل و ضوابط تشجعهم على ذلك"، حيث قمنا بالتطرق لأهم الوسائل المشجعة على الالتزام الأخلاقي و المتمثلة في: معايير المراجعة الدولية، رقابة الجودة لأعمال المراجعة و مراجعة النظير، قواعد السلوك المهني الوطنية و الدولية.

و بعد دراستنا للفصل الثاني و تحليلنا للدراسة الميدانية قمنا بإثبات هذه الفرضية إلى حد بعيد، مع إظهار أن التزام المراجع يرتكز على مجموعة من الضوابط الأساسية و التي على أساسها تتحدد درجة تأثيره على حوكمة الشركات و هي:

- التزامه بقواعد السلوك المهني الوطنية و الدولية.
- رقابة الجودة على أعمال المراجعة.
- أهلية المراجع و ما تشتمل عليه من مستوى تعليمي، خبرة، شهادات مهنية، تدريب و تأهيل مستمر.
- استقلالية المراجع، سواءا بالنسبة للمراجع الداخلي أو المراجع الداخلي.

أما فيما يخص **الفرضية الثالثة** و المتعلقة ب: "إسهامات المراجع في تفعيل حوكمة الشركات من خلال التكامل بين المراجع الداخلي و الخارجي، دور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية و مراجعة إدارة المخاطر و كذا تفاعل المراجع مع مختلف باقي أطراف حوكمة الشركات"، فبعد دراستنا لمحتوى الفصل الثالث و تحليلنا للدراسة الميدانية يمكننا الاتفاق مع هذه الفرضية.

أما بالنسبة **للفرضية الرابعة** و المتعلقة ب "وجود علاقة ايجابية بين التزام المراجع و تفعيل حوكمة الشركات مع الحاجة إلى زيادة الاهتمام بهما الجزائر" فقد تم إثباتها تبعا للدراسة الميدانية، حيث تم التوصل إلى أنه يمكن تفعيل حوكمة الشركات عن طريق التزام المراجع بأخلاقيات المهنة حيث تكون هناك مجموعة من الوسائل و الضوابط التي تشجعه و تساعده في ذلك فينعكس على مختلف مجالات عمله مما يحقق مزيدا من الإفصاح و الشفافية و المساءلة و بالتالي تحقيق رقابة أكثر على الشركات و هو ما يضمن حماية حقوق أصحاب المصالح.

أهم النتائج

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من حوكمة الشركات و أخلاقيات المهنة ، و كذا محاولة إظهار كيفية إسهام المراجع في تفعيل حوكمة الشركات ثم قيامنا بدراسة و تحليل أراء المهنيين (المراجعين الداخليين و محافظي الحسابات) و الأكاديميين (أساتذة الجامعة)، توصلنا إلى النتائج التالية:

1- تمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركة و تراقب من قبل الأطراف ذات العلاقة بالشركة باعتبارها أداة تضمن كفاءة إدارة الشركة في استغلالها لمواردها و دراستها للمخاطر و حدها للكثير من المشاكل التي تواجهها هذه الشركات لذلك هناك اهتمام متزايد بحوكمة الشركات ليس فقط من قبل الوحدات الاقتصادية بل أيضا من قبل الدول المتقدمة و النامية.

2- يعتبر التزام المنتمين لمهنة المراجعة بأخلاقيات (قواعد سلوك و آداب) المهنة اعتراف منهم بمسؤولية مهنة المحاسبة و المراجعة ككل اتجاه المجتمع و العملاء و زملائهم في المهنة، لذلك فإن الالتزام بالأخلاقيات يجب أن يكوم منبعه وعي و ضمير داخلي و ليس إلزام من قبل جهات معينة أو أخرى.

3- إن لمهنة المراجعة دورا هاما في تفعيل حوكمة الشركات باعتبارها تخدم جميع أطراف حوكمة الشركات كمجلس الإدارة و لجنة المراجعة و هي تضيف قيمة لهؤلاء الأطراف، حيث يعتبر المراجع من أهم الوسائل الرقابية للشركة لما يوفره من إفصاح و شفافية تمكن من اتخاذ القرارات الصائبة من قبل مجلس الإدارة و الإدارة العليا، و كذلك قيام المراجع الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية و مراجعة إدارة المخاطر يضيف قيمة للشركة و يحمي حقوق أصحاب المصالح و بالتالي يتم تفعيل حوكمة الشركات.

4- إدراك الأطراف المهتمة بالمراجعة سواءا المهنيين أو الأكاديميين للدور الذي تلعبه أخلاقيات المهنة في تفعيل حوكمة الشركات و ضرورة الاهتمام بهما أكثر في الجزائر، مع تشجيع تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر و تطوير أخلاقيات المهنة حسب ما تتطلبه الحاجة.

التوصيات

مما سبق التوصل إليه و نظرا لأهمية التزام المراجع و دوره في تفعيل حوكمة الشركات فإن الباحثة توصي بما يلي:

- إعطاء موضوع أخلاقيات و سلوكيات المهنة المزيد من العناية و الاهتمام من كافة الجهات التنظيمية، المهنية و الأكاديمية، و تخصيص العديد من المؤتمرات و الندوات للحديث عنها.
- ضرورة اهتما المنظمات المهنية بتكريس الجهد لإلزام ممارسي مهنة المحاسبة و المراجعة بدراسة المزيد عن قواعد سلوك و آداب المهنة و أخلاقياتها لنشر الوعي بأهمية تلك المبادئ الأخلاقية.
- تطوير و إنشاء وسائل تحدد أتعاب المراجعين و تحد من لمنافسة غير الشريفة لتفادي توجه بعضهم نحو السلوك اللأخلاقي.
- إعطاء لائحة (ميثاق) حوكمة الشركات المزيد من العناية و الاهتمام و تعديلها بما يحقق المصلحة من إصدارها و ذلك لحماية لشركات و حماية حقوق ملاكها و الجهات الأخرى المستفيدة منها.
- ضرورة الإلزام القانوني للشركات الجزائرية بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات و العمل على توفير إطار مؤسسي و قانوني كبيئة مناسبة لذلك.
- ضرورة تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء و ذلك لضمان الالتزام بمعايير المراجعة في تخطيط و أداء أعمال المراجعة و إعداد و عرض التقارير.
- تفعيل برامج التعليم و التدريب المهني المستمر.
- العمل على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال ضمن مناهج التعليم العالي للجامعات الجزائرية و ضرورة اشتمال مقاييسها على التطورات الحديثة في كل من المراجعة الخارجية و الداخلية و كذا حوكمة الشركات بالإضافة إلى ضرورة وضع مقياس خاص بأخلاقيات مهنة المراجعة.

آفاق البحث

لقد تناولنا في بحثنا أثر الالتزام الأخلاقي للمراجع على تفعيل حوكمة الشركات و بينا أهم الوسائل المشجعة و الضابطة لأخلاقياته بالإضافة إلى إسهامات المراجع في تفعيل و تطبيق حوكمة الشركات و قد

اقتصرنا على دراسة و تحليل أراء المختصين من المهنيين (محافظي الحسابات و المراجعين الداخليين) و الأكاديميين (أساتذة المراجعة)، حيث لا يمكن لنا الإحاطة بكل جوانب هذا الموضوع فدراسة واحدة لا تكفي، و باعتبار أن التجربة لا تزال حديثة و في بداياتها الأولى في الجزائر فيما يخص تفعيل و تطبيق حوكمة الشركات فإننا نقترح ما يلي:

- دور لجنة المراجعة في دعم استقلال المراجع و أثرها على تفعيل حوكمة الشركات.
- دراسة العلاقة بين جودة المراجعة و حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية على قطاع معين و استخراج نقاط القوة و الضعف و كيفية الارتقاء بهما.
- تحليل الحالة الراهنة لمهنة المحاسبة و تحديد علاقتها مع حوكمة الشركات.
- دراسة و تحليل آليات الحوكمة المرتبطة بالمراجع الخارجي.
- دراسة أثر اعتماد حوكمة الشركات على تفعيل المراجعة الداخلية في الجزائر.

قائمة المراجع

I- قائمة المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب

1. أحمد ماهر، "**دليل المدير خطوة بخطوة في الإدارة الإستراتيجية**"، الإسكندرية: الدار الجامعية، 1999.

2. إدريس عبد السلام الشتوة، "**المراجعة معايير و إجراءات**"، بيروت، دار النهضة: 1996.

3. أمين السيد أحمد لطفي، "**أساليب ا لمراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين**"، القاهرة: الدار الجامعية، 2000-2001.

4. جورج دانيال غالي، " **تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية التالية**"، مصر: الدار الجامعية، 2001.

5. خالد أمين عبد الله، " **علم تدقيق الحسابات**"، عمان: دار وائل للنشر، 1999- 2001.

6. خالد وهيب الراوي، " **إدارة المخاطر المالية**"، الطبعة الأولى، عمان، دار المسيرة، 1999.

7. طارق الله خان، حبيب أحمد، " **إدارة المخاطر: تحليل قضايا في الصناعة المالية الإسلامية**"، ترجمة عثمان باكر احمد، رضا سعد الله، الطبعة الأولى، جدة، المعهد الإسلامي للبحوث و التدريبات، 2003.

8. طارق عبد العال حماد،" **إدارة المخاطر: أفراد- إدارات- شركات- بنوك**"، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005.

9. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)**، الدر الجامعية، مصر، 2005.

10. عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، " **الرقابة و المراجعة الداخلية في بيئة المعلومات و عولمة أسواق المال**"، الدار الجامعية، الإسكندرية:2006.

11. عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، " **أصول المراجعة الخارجية: مدخل دورات العمليات**"، الإسكندرية: قسم المحاسبة و المراجعة، 2008- 2009.

12. علي الشرقاوي، " **العملية الإدارية: وظائف المديرين**"، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2002.

13. علي شريف، علي عبد الهادي مسلم، محمد سعيد سلطان، **" الإدارة المعاصرة"**، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2007.

14. علي مكيد، "**الاقتصاد القياسي: دروس و مسائل محلولة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر:2007.

15. كريمة الجوهر، محمد الشجيري، " **مفهوم العدالة في التدقيق- دراسة تحليلية**"، تنمية الرافدين، العدد 70 (24): 2002.

16. محمد أحمد إبراهيم خليل، " **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية و انعكاساتها على سوق الأوراق المالية- دراسة نظرية تطبيقية**"، جامعة بنها، مصر: 2007.

17. محمد السيد مرايا، سمير كامل، شحاتة السيد شحاتة، " **مبادئ الرقابة و المراجعة الداخلية**"، قسم المحاسبة، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية: 2008.

18. محمد بوتين، "**المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**"،الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.

19. محمد سليمان مصطفى، "**حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري- دراسة مقارنة**"، الدار الجامعية، مصر: 2000.

20. محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، "**الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات**"، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004 – 2005.

21. محمد سمير الصبان، "**نظرية المراجعة و آليات التدقيق**"، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002-2003.

22. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر،" **المراجعة الخارجية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

23. محمد طواهر التوهامي، مسعود صديقي، " **المراجعة و تدقيق الحسابات** "، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.

24. محمد عبد الفتاح الصيرفي، " **البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين**"، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر، 2006.

25. محمد متولي الحمل، محمد محمد الجزار،"**أصول المراجعة**"، عمان : دار وائل للنشر، 1999.

26. محمد محمود عبد المجيد، جورج دانيال غالي، " **دراسات متقدمة للمراجعة: الأسس العلمية و التطبيق العلمي**"، مصر: دار البيان و النشر، 2003.

27. محمد منصور، الطحان محمد، الحموي محمد، "**المراجعة الداخلية**"، جامعة القاهرة: مصر، 1994.

28. مؤيد عبد الحسن الفضل، "**المنهج الكمي في إدارة الأعمال**" الطبعة الأولى، عمان، الوراق للنشر والتوزيع، 2006.

ثانيا: المداخلات و المقالات

29. الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "**إصدارات التدقيق و السلوك الأخلاقي**": عمان، 2003.

30. أبو العطا نرمين، "**حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية**" مجلة الإصلاح الاقتصادي، العدد8، جانفي 2000.

31. بشير مصيطفي، "**الحكم الصالح و دوره في إحداث الإصلاحات في الوطن العربي**"، الملتقى الدولي حول الإصلاحات الاقتصادية في ظل العولمة واقع و رهانات، الجمعية الوطنية للاقتصاديين، الجزائر: 2005.

32. بشير مصيطفى، "**إقامة الحكم الصالح من خلال مكافحة الفساد**"، ورقة مقدمة الملتقى الدولي السادس للاقتصاديين الجزائريين حول الحكم الصالح، الجزائر: 2006.

33. بهاء الدين سمير علام، " **أثر الاليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي للشركات المصرية- دراسة تطبيقية**"، مجلة كلية التجارة، القاهرة: 2009.

34. بهجت محمد فداء، "**أزمة الثقة في مهنة المحاسبة: الأسباب و الاقتراحات**"، مؤتمر المحاسبة الأول: دور مهنة المحاسبة في حماية الاستثمارات و تنميتها، تنظيم الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالتعاون مع الاستشاريين الدوليين: الشرق الأوسط، الرياض: 2002.

35. جوناثان تشاركهام، "**إرشادات لأعضاء مجالس إدارة البنوك**"، ترجمة مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2005.

36. جون،د.، سوليفان، "**البوصلة الأخلاقية للشركات، أدوات مكافحة الفساد**"، الدليل السابع لحوكمة الشركات: "قيم و مبادئ الأعمال: آداب المهنة و حوكمة الشركات:مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2009.

37. خلف عبد الله الواردات، "**الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي**"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات، (تدقيق الشركات، تدقيق المصارف و المؤسسات المالية، تدقيق الشركات الصناعية)، القاهرة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24- 26 سبتمبر 2005.

38. ديوان المحاسبة، **مهنة تدقيق الحسابات بين الأمس و اليوم في المملكة الأردنية الهاشمية**، عمان: 2001.

39. رلى دهمش، " **مدى رقابة الجودة مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن: دراسة ميدانية**"، المحاسب القانوني العربي، العدد 94، كانون الثاني- شباط: 1996.

40. سليمان عبد الله الصغير، "**فاعلية مجالس الإدارات و أنظمة الرقابة في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية: دراسة حالة**"، بحث مقدم إلى الندوة 10 لسبل تطوير المحاسبة، السعودية: جامعة القصيم، 2003.

41. طافر زهير، بوسهمين أحمد، " **الحكم الراشد ودوره في التنمية المستديمة**"، ملتقى وطني حول التنمية الاقتصادية و الحكم الراشد، الجزائر: ديسمبر 2006 .

42. عطا الله وراد خليل، "**الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحاكمية المؤسسية**"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات، (تدقيق الشركات، تدقيق المصارف و المؤسسات المالية، تدقيق الشركات الصناعية)، القاهرة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، 24- 26 سبتمبر 2005 .

42. عوض بن سلامة الرحيلي، "**لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية**"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز – الاقتصاد و الإدارة- ، المجلد 22، العدد1، السعودية: أيار 2008.

43. كاثرين كوتشا هلبيلنغ و آخرون، ترجمة سمير كريم، " **حوكمة الشركات في القرن 21**"، الطبعة 03، واشنطن، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2003.

44. محمد حسين يوسف، " **محددات الحوكمة و معاييرها: مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر**"، بنك الاستثمار القومي، مصر: جوان 2007.

45. زيدان محمد، بريش عبد القادر، " **الحوكمة في القطاع المصرفي**"، الملتقى الدولي حول الحكم الراشد، الجزائر: 2006.

46. يوسفي محمد، "**مدى ارتباط مفهوم الحكم الراشد بالقيم الديموقراطية**"، ملتقى التنمية الاقتصادية و الحكم الراشد، الجزائر: ديسمبر 2006.

47. مركز المشروعات الدولية الخاصة، " **حوكمة الشركات قضايا و اتجاهات**"، نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 13، مارس 2009، القاهرة: 2009.

48. مركز المشروعات الدولية الخاصة، " **حوكمة الشركات قضايا و اتجاهات**"، نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 13، صيف 2008، القاهرة: 2008.

49. مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة**"، نصائح إرشادية لتحقيق الإصلاح، القاهرة: أوت 2008.

50. مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية في مجال حوكمة الشركات**"، القاهرة: 2008.

51. مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**قائمة بالمصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات**"، القاهرة: 2003.

52. "**ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**"، إصدار 2009، الصادر عن دائرة العمل و التفكير الخاصة بالمشروعات بدعم من وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و الصناعة التقليدية، الجزائر: 2009.

53. صالح محمد القرا، مدونة العلوم المالية و الإدارية، " معايير التدقيق الدولية"، [على الخط]، متاح على: "http\ia341043,us.archive.org\items\isas\2000\400pdf".

ثالثا: الأطروحات و الرسائل الجامعية

54. أشرف عبد الحليم كراجة، "**مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن و الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها: دراسة ميدانية**"، أطروحة دكتوراه ،قسم المحاسبة جامعة الأردن، الأردن:2004.

55. الصالح أحمد علي، "**بناء محافظ رأس المال الفكري من الأنماط المعرفية و مدى ملائمتها لحاكمية الشركات في القطاع الصناعي المختلط**" رسالة دكتوراه فلسفة في الإدارة، كلية الدارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، 2006.

56. عمر علي عبد الصمد، "**دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات**، رسالة ماجستير في علوم التسيير غير منشورة، جامعة المدية 2009.

57. نبيل حمادي، " **التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات– دراسة حالة مجمع صايدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة–** "، مذكرة ماجستير غير منشورة، شلف: جامعة حاسيبة بن بوعلي، سنة 2008.

58. صديقي مسعود، "**نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر– على ضوء التجارب الدولية–**"، مذكرة دكتورا غير منشورة، تخصص التخطيط الاقتصادي، الجزائر: جامعة الجزائر، 2004.

II- قائمة المراجع باللغة الأجنبية

أولا: الكتب

59. Donald Kieso; Jessvy Weygand; and Terry Warieled, " **intermediate accounting**" tenth edition: 2001.

60. Jaque Renard, '' **Theorie et pratique de l'audit interne**'', Édition d'organisation, 2eme Tirage, France, 1995.

61. Khelassi Reda, "**L'audit interne: l'audit operationnel",** Alger: Edition Distribution Houma,2005, p: 22.

62. Pate Cooper, Stephen Grey, " **Project Risk Management Guidance**", London: acid- free paper, 2005.

63. Richard Schroder; Myrtle Clark; and Jack Cathey, " **Accounting Theory and Analysis: Text cases and Readings**", Seventh Edition, New York: 2001, John Wiley & Sons.

ثانيا: المداخلات و المقالات

64. Alven Arens; Randal Elder, and Mark Beasley, " **Auditing and Assurance Services**", International Edition, Ninth edition, New Jersey, Prentice- Hall: 2003.

65. Alamgir, M., **«Corporate Governance: A Risk Perspective»**, paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a Conference organized by the Egyptian Banking Institute, May 7 – 8, 2007, Cairo: 2007.

66. Barrieer, M., " **Relating to the Audit Committee**", Internal Auditing, 59 (2), April: 2002.

67. Buchalter, S., and Yokomoto, K., "**Audit Committee's Responsibility",** The CPA Journal, March, 73 (3): 2003.

68. Coleman, A. K., and Biekpe, N., **"The link between corporate governance and performance of the non-traditional export sector: evidence from Ghana**" Corporate Governance: Vol. 6 No. 5, 2006.

69. David Cotton, " **Fixing CPA Ethics Can Be an Inside Job**", Jim Kaplan, 2002, [available at http:// www.auditnet.org/articles/fixing%20CPA%20ethics%20Cotton%20 editorial, htm.

70. David Dwares; and Melissa Mc. Guana, " **A Horney's Talk about Representing Accountants in The Era of Enron and other Corporate Scandals**", The CPA Journal, Mars: 2003.

71. Felo, A., J.; Mahoney, D., P., and Solieri, S., A., **"New Accountability for Corporate Audit Committees"**, Strangic Finance, 83 (11), May: 2002

72. International Monetary Fund, "**IFM'S Code Of Good Practices On Transparency In Monetary And Financial Policies**", [on line], Autumn 1999, < available at www.imf.org> .
73. Lefort, F. and Urzua, F.,"**Board independence, firm performance and ownership concentration: Evidence from Chile"** Journal of Business Research: (2007).
74. Monk, R. and Minow, N., "**Corporate Governance**", 2nd ed, Black Well Publishers, Malden, 2001.
75. The Institute of Internal Auditors, "**Practical Considerations Regarding Internal Auditing Expressing On Opinion On Internal Control**", USA, June 2005.
76. The Institute of Internal Auditors, **"IIA Position Paper: The Role Of Internal Auditing In Enterprise – wide Risk Management**", USA, January 2009.
77. The Institute of Risk Management, " **A Risk Management Standards**", London, Air mic Publishing, 2002.
78. Dimitris N. Chorafas, "**Risk Accounting and Risk Management for Accountants**", First Edition, Oxford: CIMA publishing, 2008.
79. The Institute of Internal Auditors, '' **Definition of Internal Auditing'**', [on line], (available at: www.theiia.org).
80. The Institute of Internal Auditors, '' Glossary'', [online], (available at: www.theiia.org/guidance/standards-ana-guidance/ippf/standards/full-standards).
81. The Institute Of Internal Auditors, **"The Lessons That Lie Beneath",** Tone at The Tope, USA: February 2002.
82. Rezaee, Z., Olibe, K., O and Minnuir, G., **"Improving Corporate Governance: The Role Of Audit Committee Disclosures**", Managerial Auditing Journal 18, May: 2003.
83. Rittenberg, L., **"Lessons for Internal Auditing**", Internal Auditing, April: 2002.
84. Stolowy, H., "**Nothing Like The Enron Affair Could Happen in France**", European Accounting Review 14 (2): 2005.
85. Tonger, A., Greer, L., and Lawton, A., "**The Enron Story, you can fool some of the people some of the time, ..., Business Ethics**", A European Review, January 12 (1): 2003.
86. William Boynton; Raymond Johnson; and Walter K ell, **" Modern Auditing** " : 7 th, New York, John Wiley & Sons, 2001.

ثالثا: الأطروحات

87. Melyoki, L. L. **"Determinants of effective corporate governance in Tanzania"** unpublished PhD thesis University of Twente, The Netherlands, (2005).

رابعا: التقارير

88. Report of the committee on the financial Aspects of Corporate Governance, **"The Financial Aspects Of Corporate Governance"**, London: Burgess Science Press, December 1992.

القوانين

89. المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 15 أفريل 1996: قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

90. القانون التجاري، المادتين 715 مكرر 8، و المادة 715 مكرر 9.

91. المرسوم التشريعي 93-08- المؤرخ في 25/ 04/ 93

III **قائمة المواقع الالكترونية**

92. http://papers.ssrn.com.
93. www.soxlaw.com.
94. www.imf.org.
95. www.hawkama.net.
96. www.cipe-arabia.org/Index.asp.
97. www.ascasociety.org.
98. www.theiia.org.
99. www.coso.org.
100. http://ia341043.us.archive.org.

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	obligation moral[a]	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: gouvernance

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.942[a]	.887	.886	.20535

a. Predictors: (Constant), obligation moral

b. Dependent Variable: gouvernance

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	26.224	1	26.224	621.856	.000[a]
	Residual	3.331	79	.042		
	Total	29.556	80			

a. Predictors: (Constant), obligation moral

b. Dependent Variable: gouvernance

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.654	.120		13.784	.000
	obligation moral	.661	.027	.942	24.937	.000

a. Dependent Variable: gouvernance

Residuals Statistics[a]

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	2.9765	4.9599	4.5926	.57254	81
Residual	-.29877-	.70123	.00000	.20407	81
Std. Predicted Value	-2.823-	.642	.000	1.000	81
Std. Residual	-1.455-	3.415	.000	.994	81

a. Dependent Variable: gouvernance

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

استبيان لمعرفة أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات

دراسة تطبيقية على المراجعين و أساتذة الجامعة (تخصص مراجعة).

الأخ الكريم، الأخت الكريمة...

السلام عليكم و رحمة الله و بركاته

تحية طيبة و بعد....

تقوم الطالبة بإعداد بحث أكاديمي تكميلي للحصول على شهادة الماجستير تخصص مالية و محاسبة بعنوان: **أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات**

- دراسة ميدانية-

و يمثل هذا الاستبيان أحد الجوانب الهامة للبحث، و يهدف إلى دراسة و تحليل آراء المراجعين الداخليين و الخارجيين و كذلك آراء أساتذة الجامعة حول أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات، و العوامل المشجعة على ذلك و سبل تفعيلها في الجزائر.

و يقصد بحوكمة الشركات النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسات و التحكم في أعمالها و مراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها و الوفاء بالمعايير اللازمة و تحقيق المسؤولية، النزاهة و الشفافية.

و نوجه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية و لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط، كما أن تعاونكم معنا يعزز البحث العلمي في الجزائر، و يساعد في بيان أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين في تفعيل حوكمة الشركات، لذلك أرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة، مع العلم بأن صحة نتائجه تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتكم.

أرجو أن تتقبلوا فائق التحية و الاحترام

كرمية نسرين

ملاحظة: الاستبيان مكون من 5 صفحات

الرجاء وضع علامة (X) في الربع المناسب:

أولا: الأسئلة العامة

1. العمر: - أقل من 30 ☐ - من 30 إلى 40 ☐
- من 40 فأكثر ☐
2. الجنس - ذكر ☐ - أنثى ☐
3. المؤهل العلمي - ليسانس ☐ - ماجستير ☐
- دكتوراه ☐
4. التخصص العلمي - محاسبة و مراجعة ☐ - مالية ☐
- اقتصاد ☐ - أخرى يرجى تحديدها.............
5. المسمى الوظيفي - مدير قسم المراجعة الداخلية ☐ - أستاذ جامعي ☐
- محافظ حسابات ☐
6. سنوات الخبرة - أقل من 5 سنوات ☐ - من 5 إلى 10 سنوات ☐
- أكثر من 10 سنوات ☐

7. الشهادات المهنية: يرجى تحديدها إن وجدت ....

المحور الأول: الالتزام الأخلاقي

	في رأيك: هل العناصر التالية تزيد من التزام المراجع بقواعد السلوك المهني المحلية و الدولية ؟	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
أ.	التزامه أثناء قيامه بعملية المراجعة بالقواعد الواردة بالمرسوم التنفيذي رقم 136/96 و المتعلق بأخلاقيات المهنة.					
ب.	التزامه بمعايير المحاسبة و المراجعة الدولية .					
ج.	تجرده من المصالح الشخصية و تمتعه بالعفة و النزاهة، الصدق و الموضوعية أثناء قيامه بمهامه.					
د.	عدم قيامه بأعمال تسيء لسمعته أو سمعة المهنة و علاقاته بزملائه.					
ه.	عدم لجوئه للإشهار أو أي شيء غير أخلاقي لجذب العملاء.					
	عناصر أخرى يرجى ذكرها – –					
	1– هل التزام المراجع بقواعد السلوك المهني المحلية و الدولية يساهم في تفعيل حوكمة الشركات ؟					

	في رأيك: هل العناصر التالية تزيد من رقابة جودة المراجعة؟	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
أ.	وجود سياسات و إجراءات داخل مكتب المراجعة تساهم بشكل فعال من التأكد من جودة الخدمة المقدمة.					
ب.	مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المراجع وفقا لقواعد السلوك.					
ج.	الالتزام بالإرشادات التي وضعها الاتحاد الدولي لمحاسبين فيما يخص رقابة الجودة.					
	عناصر أخرى يرجى ذكرها: – –					
	2– هل رقابة جودة المراجعة تساهم في تفعيل حوكمة الشركات؟					

	في رأيك: هل العناصر التالية تعمل على زيادة أهلية المراجع؟	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
أ.	المستوى التعليمي الجيد للمراجع.					
ب.	الخبرة المهنية و المعرفة الجيدة بإجراءات المراجعة					
ج.	الشهادة المهنية التي المتحصل عليها من قبل المراجع .					
د.	التدريب المستمر.					
	عناصر أخرى يرجى ذكرها: – –					
	3هل أهلية المراجع تساهم في تفعيل حوكمة الشركات؟					

	في رأيك: هل العناصر التالية تعمل على زيادة استقلال المراجع؟	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
أ.	عدم وجود ارتباطات مع العملاء (مالية أو غير مالية) .					
ب.	ارتباط المراجع الداخلي بلجنة المراجعة و التفاعل المباشر معها					
ج.	عدم تقديم خدمات أخرى للزبائن كالوظائف الإدارية أو اتخاذ قرارات هامة في المؤسسة.(محافظ الحسابات)					
د.	عدم و جود علاقات شخصية و عائلية في المؤسسة التي يتم مراجعتها					
ه.	استقلال المراجع الداخلي في أداء عمله و تحديد نطاق تدخله و تمكينه من الوصول إلى السجلات و الأشخاص.					
	عناصر أخرى يرجى ذكرها: – –					
	4–هل استقلال و موضوعية المراجع يساهم في تفعيل حوكمة الشركات؟					

	في رأيك هل العناصر التالية تدعم دور المراجع الداخلي؟	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق جدا
أ.	تقييم كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية.					
ب.	مراجعة إدارة المخاطر و تقديم تأكيد معقول أن المخاطر تدار بفاعلية.					

عناصر أخرى يرجى ذكرها: -					
5-هل قيام المراجع الداخلي بهذه المهام يساهم في تفعيل حوكمة الشركات؟					

في رأيك: هل العناصر التالية تعمل على التفاعل الجيد مع باقي أطراف الحوكمة؟	**موافق جدا**	**موافق**	**غير متاكد**	**غير موافق**	**غير موافق إطلاقا**
أ. تعاون المراجع الداخلي مع المراجع الخارجي و مساعدته في أداء عمله باحترافية.					
ب. تقديم المعلومات الكافية و الملائمة من قبل المراجع الداخلي إلى لجنة المراجعة و التي تساعدها في أداء مهامها.					
ج. تقديم المعلومات لمجلس الإدارة التي تساعدها في التخطيط، التنظيم، التوجيه و الرقابة.					
عناصر أخرى يرجى ذكرها: -					
6-هل التفاعل الجيد للمراجعين مع باقي أطراف حوكمة الشركات يساهم في تفعيلها ؟					

المحور الثاني: حوكمة الشركات

في رأيك: هل العناصر التالية تعمل على تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر؟	**موافق جدا**	**موافق**	**غير متأكد**	**غير موافق**	**غير موافق إطلاقا**
7- إعطاء موضوع أخلاقيات المهنة المزيد من العناية و الاهتمام من طرف كافة الجهات الأكاديمية و المهنية.					
8- تطوير قواعد السلوك المهني في الجزائر بشكل دوري ووفقا لحاجات المهنة.					
9- إعطاء ميثاق حوكمة الشركات المزيد من العناية و تعديله بما يحقق المصلحة من إصداره.					
10- تطوير و إنشاء وسائل تشجيعية تساهم في جعل المراجعين يلتزمون بأخلاقيات المهنة.					
11- تفعيل برامج التعليم و التدريب المهني المستمر للمراجع.					
12- زيادة الندوات و المؤتمرات التي تناقش مواضيع الأخلاقيات و الحوكمة.					
عناصر أخرى يرجى ذكرها: - -					

<u>**شكرا على تفهمكم و حسن تعاونكم**</u>

بسم الله الرحمن الرحيم

UNIVERSITE D'ALGER
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES
ET DES SCIENCES DE GESTIONS.
DEPARTEMENT DES SCIENCES
DE GESTION.

Questionnaire pour montrer L'impact de l'obligation morale des auditeurs pour activer la gouvernance des entreprises. Etude pratique sur les professionnels et les professeurs de l'enseignement supérieur.

Chère sœur, cher frère…

L'étudiante fait une recherche académique complémentaire pour obtenir un magistère en Finance et Comptabilité intitulée: « l'impact de l'obligation morale des auditeurs pour activer la gouvernance des entreprises : étude pratique ».

Ce questionnaire constitue l'un des volets les plus importants de cette recherche, il a pour but d'étudier et d'analyser les opinions des auditeurs et les professeurs de l'enseignement supérieur sur l'impact de l'obligation morale des auditeurs pour activer la gouvernance des entreprises, les instruments qui l'encouragent et les moyens de l'appliquer en Algérie.

On entend par « gouvernance des entreprises » le système par lequel on gère, on contrôle et on maitrise les activités des entreprises au plus haut niveau afin de réaliser les objectifs désignés et pouvoir ainsi atteindre un haut degré de transparence et d'intégrité tout en respectant les critères prescrits.

On vous signale que les informations collectées sont confidentielles et ne seront utilisées que pour la recherche. Votre collaboration favorisera la recherche scientifique en Algérie et aidera à montrer L'impact de l'obligation morale des auditeurs pour activer la gouvernance des entreprises.

Alors, vous êtes priés de répondre précisément au questionnaire, sachant que l'exactitude des résultats dépendra de vos réponses.

Je vous prie d'agréer mes salutations les plus distinguées.

KERMIA Nesrine

NB : Le questionnaire contient 5 pages.

Veuillez cocher la réponse qui convient:

Première: Questions générales

1. Age: moins de 30ans ☐ de 30 à 40ans ☐ plus de 40ans ☐

2. Sexe: Homme ☐ Femme ☐

3. Niveau scolaire: Licence ☐ Magistère ☐ Doctorat ☐

4. Spécialité: Audit et comptabilité ☐ Finance ☐ Economie ☐ Autre …..

5. Fonction directeur du cabinet d audit interne ☐ Maitre d'université ☐ commissaire aux comptes ☐

6. Expérience : Moins de 5ans ☐ de 5 à 10ans ☐ Plus de 10ans ☐

7. Eventuels diplômes, préciser:……………

A votre avis les éléments suivants renforcent-ils la compétence de l'auditeur?	Très favorable	favorable	neutre	défavorable	Très défavorable
Le niveau scolaire de l'auditeur					
L'expérience professionnelle et la connaissance du fonctionnement de l'entreprise					
Son diplôme professionnel					
La formation continue					
Si vous connaissez d'autres éléments, veuillez les citer: - -					
3- La compétence de l'auditeur favorise elle l'application de la gouvernance des entreprises?					

	A votre avis les éléments suivants accroissent-ils l'indépendance de l'auditeur ?	Très favorable	favorable	neutre	défavorable	Très défavorable
A	L'absence de liens avec les clients					
B	La dépendance de l'auditeur interne au comité d'audit (conseil administratif), et l'interaction avec eux.					
C	Ne pas présenter d'autres services a ses clients(commissaire aux comptes).					
D	L'absence de relations personnelles et familiales dans l'institution en cours de contrôle.					
E	L'autonomie de l'auditeur interne lors de son travail ses interventions, et la passibilité de consulter les registres et contrôler les personnes.					
	Si vous connaissez d'autres éléments, veuillez les citer: - -					
	4-l'indépendance de l'auditeur participe-t-elle à l'activation de la gouvernance des entreprises ?					

	A votre avis les éléments suivants renforcent- ils le rôle de l audit interne	Très favorable	favorable	neutre	défavorable	Très défavorable
A	L'évaluation de la compétence et la performance du système de contrôle interne.					
B	L'affirmation raisonnable de l'auditeur interne que les risques de l'entreprise se gèrent d'une façon efficace.					
	Si vous connaissez d'autres éléments, veuillez les citer: -					

5-Est ce que l'auditeur interne pourra t-il aider dans ses missions à activer la gouvernance des entreprises ?					

	A votre avis les éléments suivants aident-ils à avoir une bonne interaction entre les parties de la gouvernance des entreprises ?	**très favorable**	**favorable**	**neutre**	**défavorable**	**tres défavorable**
A	Fournir les informations au conseil d'administration qui lui permettent de procéder **à** la planification, l'orientation et au contrôle.					
B	Fournir les informations nécessaires au comité d'audit.					
C	La coopération entre l'auditeur interne et externe en l aidant à exercer son travail avec professionnalisme.					
	Si vous connaissez d'autres éléments, veuillez les citer: - -					
	6- La bonne interaction entre les parties de la gouvernance des entreprises participe-t-elle à l'activation de la gouvernance des entreprises ?					

Deuxième volet: la gouvernance des entreprises

	A votre avis les éléments suivants aideront-ils à l'application de la gouvernance des entreprises en Algérie?	**très favorable**	**favorable**	**neutre**	**défavorable**	**tres défavorable**
7	Donnant au sujet d'éthique plus d'attention par toutes les parties académiques et professionnelles.					
8	L'élaboration des règles de conduite professionnelles en Algérie sur une base régulière et en conformité avec les besoins de la profession.					
9	Accorder plus d'attention et d'ajustement au guide le la gouvernance d'entreprise dans le meilleur intérêt de son émission					
10	Développement et création de moyens d' encouragement qui contribuent à rendre les auditeurs adhérents à l'éthique professionnelle.					
11	L'activation de programmes d'éducation et la formation professionnelle continue pour les auditeurs.					
12	D'autres séminaires et conférences pour discuter le sujet d'éthique et la gouvernance d'entreprise					
	Si vous connaissez d'autres éléments, veuillez les citer: - -					

Premier volet : L'obligation Morale

	A votre avis les éléments suivants renforcent-ils l'engagement de l'auditeur dans les règles de la conduite professionnelle nationale et internationale	Très favorable	favorable	neutre	défavorable	Très défavorable
A	Son engagement envers les règles contenues dans le décret exécutif $N^0$96\136 relatif à l'éthique de la profession.					
B	Son engagement envers les normes de comptabilité et d'audit international dans l'accomplissement de ses taches.					
C	Se priver de ses intérêts personnels et avoir de l'intégrité, l'honnêteté et l'objectivité tout en faisant ses devoirs.					
D	L' interdiction à l' atteinte à la réputation ou la réputation de la profession et ses relations avec ses collègues.					
E	Pas recours a la publicité ou quoi que ce soit contraire à l'éthique pour attirer les clients.					
	Si vous connaissez d'autres éléments, veuillez les citer: - -					
	1- l'engagement de l'auditeur envers les règles de la conduite professionnelle nationales et internationales favorise-t- il l'activation de la gouvernance d'entreprise?					

	A votre avis les éléments suivants augmentent-ils le contrôle de qualité sur l audite	Très favorable	favorable	neutre	défavorable	Très defavorable
A	L'existence de procédures au sein de bureaux d'audit contribuent efficacement a garantir la qualité du services.					
B	En tenant compte des critères personnels adapte au travail de l'auditeur en conformité avec les règles de conduite.					
C	Respecter les lignes directrices établies par la fédération international des comptables en matière de contrôle de qualité.					
	Si vous connaissez d'autres éléments, veuillez les citer : - -					
	2- le contrôle de qualité sur l'audit contribue-t- il l'activation de la gouvernance d'entreprise ?					